



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24/03/2020

Αριθμός απόφασης: 634

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου δήμου νομού, κατά: α) της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, γ) της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οικονομικού έτους 2014, δ) της υπ' αριθμ.

...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2014, ε) της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, και στ) της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/10/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 και Κ.Φ.Α.Σ (ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **2.942,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, έλαβε τα κάτωθι πέντε (5) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):

Αριθμός Τιμολογίου	Καθαρή αξία τιμολογίου	Καθαρή εικονική αξία συναλλαγής
Τ.Π.-Δ.Α./2013	1.580,08	799,55
Τ.Π.-Δ.Α./2013	2.880,00	1.457,33
Τ.Π.-Δ.Α./2013	4.475,00	2.264,43
Τ.Π.Υ./2013	600,00	303,61
Τ.Π.Υ./2013	5.000,00	2.530,08
	14.535,08	7.355,00

β) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **845,83 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του

ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 1.691,65 ευρώ ($7.355,00 \cdot 23\%$), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30, 32 παρ. 1β και 34 του ν. 2859/2000, με βάση τα παραπάνω μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ΑΦΜ

γ) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 529,08 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 534,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.063,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

δ) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.529,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.764,75 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 584,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.878,42 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του ν. 4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.012,74 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.006,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.019,10 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του ν. 4174/2013.

στ) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.765,47 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.784,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.550,37 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Οι ως άνω πράξεις προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 23/10/2019 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 και Κ.Φ.Α.Σ (ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αφορμή για τον παραπάνω έλεγχο αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, με το οποίο κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου η από 22/01/2016 Έκθεση Οριστικών Αποτελεσμάτων Ελέγχου «.....». Στην εν λόγω έκθεση, στην οποία ελεγχόμενος είναι ο προσφεύγων, ο οποίος μεταξύ άλλων, είχε στα πλαίσια του προγράμματος στο οποίο εντάχθηκε και συναλλαγές με την επίσης ελεγχόμενη επιχείρηση του, ΑΦΜ, αναφέρονται τα εξής:

«Α. Εξόφληση ποσού 17.878,15 ευρώ προς την εταιρία «.....»

(1) Η εξόφληση ποσού των αριθ./2013 (1.943,50 ευρώ με ΦΠΑ),/2013 (3.542,40 ευρώ με ΦΠΑ) και/2013 (5.504,25 ευρώ με ΦΠΑ) Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων και των αριθ./2013 (738,00 ευρώ με ΦΠΑ) και/2013 (6.150,00 ευρώ με ΦΠΑ) Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών της εταιρίας «.....» έγινε μέσω των επιταγών αριθ./2014, ύψους 8.831,50 ευρώ, και αριθ./2014, ύψους 9.046,65 ευρώ. Οι επιταγές αυτές εξοφλήθηκαν με χρέωση του αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του επενδυτή, που τηρεί Η εξόφληση επιβεβαιώθηκε από το extrait του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού, στις 05-02-2014 και 12-02-2014 αντίστοιχα.

(2) Στο φάκελο της επένδυσης εντοπίστηκε extrait του αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του επενδυτή, σύμφωνα με το οποίο:

- στις 12-2-2014 και ώρα 17:35:08, μέσω ηλεκτρονικής συναλλαγής, πιστώθηκε ο αριθ. λογαριασμός του επενδυτή, με το ποσό 9.046,65 ευρώ και περιγραφή κίνησης «.....».

(3).....

(4).....

(5).....

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν τεκμηριώνονται επαρκώς οι συναλλαγές:

(α) των αριθ./2013,/2013 και/2013 Τ.Δ.Α. και των αριθ./2013 και/2013 Τ.Π.Υ. του προμηθευτή «.....», ως προς το ποσό των 9.046,65 ευρώ (με ΦΠΑ).»

Συνεπώς, το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων που εκδόθηκε από την προς τον προσφεύγοντα εξοφλήθηκε μέσω δύο τραπεζικών επιταγών εκδόσεως, με εντολέα τον προσφεύγοντα και λήπτη την, ως εξής:

ΑΡΙΘΜ. ΑΞΙΟΓΡΑΦΟΥ - ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΠΟΣΟ
..... -			8.831,50
..... -			9.046,65
ΣΥΝΟΛΟ			17.878,15

Καθώς όμως στην προαναφερθείσα έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του κράτους μνημονεύεται ότι σχετικά με το ποσό 9.046,65 ευρώ της δεύτερης επιταγής, αφενός φαίνεται να χρεώθηκε ο με αριθμ. λογαριασμός του προσφεύγοντος, συνέπεια του γεγονότος ότι εισπράχθηκε η επιταγή, αφετέρου εμφανίζεται να πιστώνεται την ίδια ημέρα άλλος λογαριασμός του προσφεύγοντος, με αριθμ. με το ίδιο ποσό των 9.046,65 ευρώ και αιτιολογία τη λέξη «.....», η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, στο πλαίσιο του δικού της ελέγχου, προκειμένου να συμπεράνει αν το πιο πάνω ποσό των 9.046,65 ευρώ είναι το ίδιο με το οποίο πληρώθηκε η επίμαχη επιταγή και κατά συνέπεια επέστρεψε αυτούσιο στα χέρια του

προσφεύγοντος, απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ./2017 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Εποπτείας Συναλλαγών της Η με το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο - απάντηση της, απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου αντίγραφο και των δύο όψεων της επίμαχης επιταγής από την οποία προκύπτει ότι η οπισθογράφησε την επιταγή και την παρέδωσε στην εταιρία, ΑΦΜ, ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΥΓΡΑ ΚΑΥΣΙΜΑ -ΛΙΠΑΝΤΙΚΑ, η οποία με τη σειρά της την εισέπραξε και κατέθεσε στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της. Ακολούθως, σύμφωνα με την απάντηση, το συγκεκριμένο ποσό των 9.046,65 ευρώ μεταφέρθηκε από την ως άνω Ο.Ε. στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος Κατά συνέπεια το ποσό των 9.046,65 ευρώ με το οποίο ο προσφεύγων φέρεται να πλήρωσε μέρος των επίμαχων τιμολογίων που εκδόθηκαν από την, επέστρεψε αυτούσιο σε τραπεζικό του λογαριασμό.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, καθώς και τα όσα αναγράφονται στις σελ. 16 και 17 της έκθεσης της επιτροπής δημοσιονομικού ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ήτοι ότι για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προς τον προσφεύγοντα, έχει κοστολογηθεί υπερβολικά το κόστος των εργασιών που παρασχέθηκαν και των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, αλλά και σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν γίνει λιγότερες εργασίες από αυτές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από τα επίμαχα τιμολόγια συνολικής αξίας με ΦΠΑ 17.878,15 ευρώ, που έλαβε ο προσφεύγων από την το ποσό των 9.046,65 ευρώ αφορά σε συναλλαγή με υπαρκτή - εικονική συναλλαγή (υπερτιμολόγηση). Συνεπώς η συνολική καθαρή αξία των συναλλαγών που είναι εικονικές, όπως προκύπτει από την αποφορολόγηση του παραπάνω ποσού, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 7.355,00 ευρώ ($7.355 + 7.355 \cdot 23\% = 9.046,65$ ευρώ) και η καθαρή εικονική αξία κάθε επιμέρους τιμολογίου ως εξής:

Αριθμός Τιμολογίου	Καθαρή αξία τιμολογίου	Ποσοστό εικονικής αξίας (7,355,00 / 14.535,08)	Καθαρή εικονική αξία συναλλαγής
Τ.Π.-Δ.Α./2013	1.580,08	50,6017%	799,55
Τ.Π.-Δ.Α./2013	2.880,00	50,6017%	1.457,33
Τ.Π.-Δ.Α./2013	4.475,00	50,6017%	2.264,43
Τ.Π.Υ./2013	600,00	50,6017%	303,61
Τ.Π.Υ./2013	5.000,00	50,6017%	2.530,08
	14.535,08		7.355,00

Επιπλέον, κατά τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, εκτός των αποσβέσεων που είχαν διενεργηθεί για τα ως άνω ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, το 50% του συνολικού κονδυλίου των καταχωρημένων δαπανών κίνησης - βενζινών Ε.Ι.Χ. της επιχείρησης του προσφεύγοντος, και συνεπώς προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος οι κάτωθι δαπάνες:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Δαπάνες βενζίνης μη εκπιπτόμενες	8.663,41
Μη εκπιπτόμενη αξία αποσβέσεων εικονικών τιμολογίων	115,99
Σύνολο λογιστικών διαφορών χρήσης 2013	8.779,40
Δαπάνες βενζίνης μη εκπιπτόμενες	3.726,09
Μη εκπιπτόμενη αξία αποσβέσεων εικονικών τιμολογίων	17.020,74
Σύνολο λογιστικών διαφορών χρήσης 2014	20.746,83

Τέλος, όσον αφορά τη φορολογία του Φ.Π.Α., προσδιορίστηκαν εκ νέου τα δεδομένα των υπό κρίση χρήσεων 2013 και 2014, καθώς ο έλεγχος:

- Διαπίστωσε αναντιστοιχία μεταξύ των φορολογητέων εκροών που δηλώθηκαν στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 2ου τριμήνου του 2013 και των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Η ως άνω διαπιστωθείσα διαφορά προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές με 23% του 2ου τριμήνου του 2013 και στον φόρο εκροών με συντελεστή 23% αντίστοιχα.
- Αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές με συντελεστή 23% την αξία των εικονικών τιμολογίων και από τον φόρο εισροών 23% το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα παραπάνω τιμολόγια.
- Διαπίστωσε ότι για τις δαπάνες για αγορά καυσίμων - βενζίνης για την κίνηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της, η επιχείρηση του προσφεύγοντος εξέπεσε το Φ.Π.Α. που αναλογεί, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 4 περ. ε του άρθρου 30 του ν.2859/2000, ως εκ τούτου ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις ως άνω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εισροών της επιχείρησης.

Με βάση όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πράξεων επιβολής προστίμων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν μη νόμιμες και αβάσιμες, ενώ οι αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις όλως αναπόδεικτες καίτοι η φορολογική αρχή φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης. Ειδικότερα αναφέρει τα κάτωθι:
 - Οι ένδικες συναλλαγές δεν τυγχάνουν εικονικές, όπως πλημμελώς, με λογικά άλματα, απεφάνθη ο φορολογικός έλεγχος, αλλά αφορούν σε πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές, παρά τα περί του αντιθέτου ατεκμηρίωτα πορίσματα του ελέγχου.
 - Η απλή ταύτιση του ποσού των συναλλαγών μεταξύ αυτού και της αντισυμβαλλομένης του αφενός, και της τελευταίας και του προαναφερόμενου νομικού προσώπου αφετέρου, δεν μπορούν να οδηγήσουν άνευ ετέρου στο συμπέρασμα της εικονικότητας των σχετικών παραστατικών. Το ανωτέρω δεν αναιρείται ούτε με την διαλαμβανόμενη ως κατάθεση του

ισόποσου στο δικό του λογαριασμό, καθόσον αυτό θα μπορούσε να αφορά τελείως διαφορετικές αιτίες.

- Ως προς τα έξοδα κίνησης, όλως πλημμελώς ο Έλεγχος επιμερίζει το ποσό των σχετικών δαπανών σε 50% ως δαπάνες για επαγγελματική και σε 50% ως δαπάνες για προσωπική χρήση. Η δε αδιάλειπτη χρήση του αυτοκινήτου από τον ίδιο, στο πλαίσιο των επαγγελματικών του αναγκών, καθώς αν γίνει χρήση του για προσωπικές ανάγκες του, τα σχετικά παραστατικά δεν καταχωρίζονται στα έξοδά του, αιτιολογεί τις σχετικές δαπάνες, που είναι στο σύνολό τους, όπως έχουν δηλωθεί, επαγγελματικές και μη δεκτικές επιμερισμού αυτών σε επαγγελματικές και προσωπικές.
- Επιπρόσθετα, όλως αβασίμως διαλαμβάνεται δήθεν κατάχρηση της πρόβλεψης για την ισχύ των Α.Λ.Π. κάτω των 100 ευρώ ως απλοποιημένα τιμολόγια, καθόσον από την ίδια τη σχετική διάταξη δεν λαμβάνει χώρα περιορισμός ως προς τον αριθμό των σχετικών παραστατικών, ενώ η δήθεν «κατάχρηση» δεν μπορεί να λειτουργήσει ως πανάκεια για τη συνολολογούμενη από τον έλεγχο αδυναμία διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία αδυναμία δεν μπορεί, κατά καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων, να δράσει σε βάρος του φορολογούμενου και δη του ελεγχόμενου.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν αόριστες λόγω ανέφικτου προσδιορισμού φόρου. Έλλειψη Επαρκούς Αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα ένδικα πορίσματα τυγχάνουν αόριστα, καθόσον δεν συνάγεται με ακρίβεια ο προσδιορισμός των φόρων και των προστίμων που του καταλογίζονται, πώς ακριβώς προκύπτει καθένα από τα καταλογιζόμενα ποσά, πώς αποδεικνύεται και γιατί απορρίπτονται οι περί του αντιθέτου βασίμως προβληθέντες ισχυρισμοί του, σε ποια περίοδο αφορούν, ούτε αποτυπώνει ο έλεγχος τις τυχόν εκπτώσεις ή απαλλαγές που δικαιούται, ενώ όλως πρόχειρα καταλογίζονται σε βάρος του φόροι και πρόστιμα χωρίς να είναι σαφές πως αυτά προέκυψαν.

- Μη ορθή και μη προσήκουσα τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Εν προκειμένω, παρότι προσκλήθηκε και υπέβαλε το από 17.10.2019 υπόμνημά του, αυτό δεν ελήφθη υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και απλώς απερρίφθη με συνοπτικές διαδικασίες, χωρίς τα διαλαμβανόμενα σε αυτό να ληφθούν υπόψη. Συνεπώς η πρόσκληση της φορολογικής αρχής δε συνιστά ουσιαστική τήρηση του δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση, αλλά «τύποις» τήρηση, καθώς είναι προφανές ότι αυτό έγινε μόνο τυπικά και για το σκοπό της επιφανειακής υπέρβασης της άσκησής του ως άνω δικαιώματος, καθόσον έτσι αντιμετωπίστηκε από τη φορολογική Διοίκηση, χωρίς να προκύπτει σε κανένα σημείο ο ουσιαστικός έλεγχός του και η συμπερίληψή του στις προσβαλλόμενες.

- Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας. Το γεγονός ότι ο έλεγχος επιμερίζει το ποσό των σχετικών δαπανών σε 50% ως δαπάνες για επαγγελματική και σε 50% ως δαπάνες για προσωπική χρήση και όλως αβασίμως διαλαμβάνεται δήθεν κατάχρηση της πρόβλεψης για την ισχύ των Α.Λ.Π. κάτω των 100 ευρώ ως απλοποιημένα τιμολόγια, συνιστούν και κατάφορη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και καταχρηστική συμπεριφορά εκ μέρους της

φορολογικής διοίκησης.

- Το Σημείωμα άρθρου 49 ν. 4509/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014 δεν φέρει ημερομηνία σύνταξης αυτού και για το λόγο αυτό τυγχάνει ακυρωτέο, ενώ η ακυρότητά του συμπαρασύρει και τις λοιπές προσβαλλόμενες που επίσης εξ' αυτού του λόγου πάσχουν ακυρότητας.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
..... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξία..».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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, όσον αφορά την παράβαση της λήψης των μερικώς εικονικών τιμολογίων, στην από 23/10/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου τεκμηριώνεται

πλήρως το συμπέρασμα της μερικής εικονικότητας αυτών στο οποίο κατέληξε ο έλεγχος. Συγκεκριμένα:

A) Συμφώνα με τα όσα αναγράφονται στο κεφάλαιο 3.2 της οικείας έκθεσης, τα οποία προέρχονται από την έκθεση της επιτροπής δημοσιονομικού ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους έπειτα από εμπειριστατωμένη έρευνα της αγοράς και των ορίων που τίθενται από το πρόγραμμα ΕΣΠΑ, προκύπτει ότι για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προς τον προσφεύγοντα, έχει κοστολογηθεί υπερβολικά το κόστος των εργασιών που παρασχέθηκαν και των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, αλλά και σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν γίνει λιγότερες εργασίες από αυτές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.

B) Συμφώνα με τα όσα αναγράφονται στο κεφάλαιο 3.1 της παρούσας, το ποσό των 9.046,65 ευρώ με το οποίο εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια, επέστρεψε με έμμεσο τρόπο στον προσφεύγοντα και δεν εισπράχθηκε ποτέ από την, η οποία παρείχε τις υπηρεσίες και πούλησε τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα τιμολόγια.

Με βάση τα ανωτέρω, και ακολουθώντας την πορεία του χρήματος, ο έλεγχος κατέληξε στη διαπίστωση ότι από τα επίμαχα τιμολόγια συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 17.878,15 ευρώ, που έλαβε ο προσφεύγων από την, το ποσό των 9.046,65 ευρώ αφορά σε συναλλαγή με υπαρκτή - εικονική συναλλαγή (υπερτιμολόγηση).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απλή ταύτιση του ποσού των συναλλαγών μεταξύ αυτού και της αντισυμβαλλόμενης του αφενός, και της τελευταίας και του νομικού προσώπου αφετέρου, δεν μπορούν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα της εικονικότητας των σχετικών παραστατικών, καθώς αυτό θα μπορούσε να αφορά τελείως διαφορετικές αιτίες. Ωστόσο ο έλεγχος, παρότι η διαδρομή του ποσού των 9.046,65 ευρώ καθιστά σαφές για ποιο λόγο το εν λόγω ποσό επέστρεψε στον προσφεύγοντα, προχώρησε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις για τις συναλλακτικές σχέσεις μεταξύ των τριών εμπλεκόμενων στις επίμαχες συναλλαγές, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι:

- Η δεν είχε κανένα λόγο να μεταβιβάσει την εν λόγω επιταγή στην εταιρεία, καθώς δεν ήταν καταχωρημένη ως προμηθευτής της παρά μόνο για το ελάχιστο ποσό των 58,87 ευρώ στη χρήση 2013. Κατά συνέπεια η μεταβίβαση της ως άνω επιταγής δε δικαιολογείται, εκτός και αν ο τελικός στόχος ήταν να επιστρέψει με έμμεσο τρόπο στον προσφεύγοντα, και χωρίς να γίνει αντιληπτό, μέρος της αξίας των τιμολογίων που αυτός της εξόφλησε.

- Η εταιρία δεν είχε κανένα λόγο να καταβάλει το ακριβές ποσό της επιταγής στον προσφεύγοντα, καθώς δεν τον είχε ως προμηθευτή (εκτός ελαχίστων ποσών) ούτε στη χρήση 2013, ούτε έως και τον Νοέμβριο του 2014. Κατά συνέπεια η μεταφορά του ως άνω ποσού δε δικαιολογείται, εκτός και αν ο τελικός στόχος ήταν να επιστρέψει με έμμεσο τρόπο και χωρίς να γίνει αντιληπτό, στον προσφεύγοντα το ως άνω ποσό. Για αυτό το λόγο χρησιμοποιήθηκε ως «μεσάζοντας» η εταιρία, με την οποία είχε στενή-συγγενική σχέση ο

προσφεύγων, ο οποίος μάλιστα την 20/1/2017 απέκτησε το 50% των μεριδίων της εν λόγω Ο.Ε. και ανέλαβε διαχειριστής της.

Συνεπώς ο έλεγχος αποδεικνύει αναλυτικά στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου ότι δεν υπάρχουν άλλες σχέσεις μεταξύ αυτής της τριγωνικής μεταφοράς χρημάτων, καθώς ούτε ικανές συναλλαγές υπάρχουν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των επίμαχων αλλά και των επόμενων χρήσεων, αλλά ούτε και εταιρική σχέση υπήρχε την επίμαχη περίοδο μεταξύ του και της, καθώς ο πολύ μεταγενέστερα εισήλθε στο εταιρικό κεφάλαιο της Ο.Ε.

Επειδή, εξάλλου, η επίσης ελεγχόμενη, αποδέχθηκε την κρίση του ελέγχου, καθώς δεν προσέφυγε στην Υπηρεσία μας κατά της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. που της επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά την παράβαση που της καταλογίστηκε ως εκδότρια των επίμαχων μερικώς εικονικών τιμολογίων προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

.....».

Επειδή στις διατάξεις των **άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυαν για τη χρήση 2014, αναφέρεται:

«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:

.....

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

.....»

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό προϋπόθεση για να αναγνωρισθούν προς έκπτωση οι δαπάνες αυτοκινήτων με βάση τις σχετικές διατάξεις είναι τα αυτοκίνητα να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες είτε των επιχειρηματιών είτε τρίτων. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως του είδους της δαπάνης (συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας, μισθώματος) και ανεξαρτήτως του δικαιώματος έκπτωσης (60% ή 25% ή 100%). Το θέμα αυτό του κατά πόσο χρησιμοποιείται ένα επιβατικό αυτοκίνητο για σκοπούς της επιχείρησης ή για άλλους σκοπούς είναι πραγματικό και εξετάζεται σε κάθε περίπτωση από την Φορολογική Αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια της ουσίας (Σχετ. εγκ. 1018050/189 ΠΟΛ. 1042/1993, αριθμ. 19/1978 ερμηνευτική εγκύκλιος του ν. 814/1978).

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει καταχωρημένες δαπάνες κίνησης - βενζινών, για τα Ε.Ι.Χ. που έχει στην κατοχή της με αριθμ. κυκλοφορίας και, ποσού 13.328,33 ευρώ στη χρήση 2013 και 7.452,18 ευρώ στη χρήση 2014. Από τα ποσά αυτά ο έλεγχος έκρινε, με βάση τις παραπάνω διατάξεις των ν. 2238/1994 και ν. 4172/2013 ότι δεν πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση το 50% του συνολικού κονδυλίου της δαπάνης κίνησης - βενζινών Ε.Ι.Χ., και το πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης των αντίστοιχων χρήσεων. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πλημμελώς ο έλεγχος επιμέρισε το ποσό των σχετικών δαπανών σε 50% ως δαπάνες για επαγγελματική και σε 50% ως δαπάνες για προσωπική χρήση δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς ο έλεγχος αιτιολογεί πλήρως την κρίση του και συγκεκριμένα, επικαλείται τα κάτωθι:

Α) Τα αυτοκίνητα με αριθμ. κυκλοφορίας και χρησιμοποιούνταν από τον προσφεύγοντα καθ' όλη τη διάρκεια της ημέρας και της διαχειριστικής περιόδου **και ως εκ τούτου και για προσωπική χρήση.**

Β) Το ύψος των εν λόγω δαπανών είναι υπερβολικά μεγάλο για Ε.Ι.Χ. που κινείται μέσα στα περιορισμένα πλαίσια και ειδικότερα μεταξύ των δύο πόλεων του και του, καθώς από τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης προκύπτει δραστηριότητα μόνο πέριξ αυτών των δύο πόλεων (Με έναν πρόχειρο υπολογισμό στην συνολική δαπάνη των 16.393,85 ευρώ της επιχείρησης του προσφεύγοντος, αντιστοιχούν περίπου 150.000 χιλιόμετρα οδήγησης, αριθμός εξωφρενικά μεγάλος για τα δεδομένα της επιχείρησης).

Γ) Η πλειονότητα των φορολογικών στοιχείων αγοράς βενζίνης αποτελούν Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης από ΦΤΜ και ότι τιμολόγια, γεγονός αποδεκτό κατ' αρχήν από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα όμως να μην είναι εύκολο να διασταυρωθεί αν οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τα ΕΙΧ αυτοκίνητα και τις ανάγκες της ίδιας της επιχείρησης. Εξάλλου με την παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ.1003/2014, μνημονεύεται ρητά ότι: «*Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.*»

Δ) Επιβαρυντικό των παραπάνω, θεωρήθηκε επίσης το γεγονός ότι όλα τα παραστατικά δαπανών για βενζίνες, εκδόθηκαν από την εταιρία, ΑΦΜ, η οποία είναι οικογενειακή επιχείρηση του προσφεύγοντος και στην οποία μάλιστα μεταγενέστερα (από 20/01/2017) συμμετέχει και ο ίδιος ως Ομόρρυθμο Μέλος με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ο έλεγχος, εξετάζοντας ως πραγματικό γεγονός τον τρόπο χρήσης των επιβατικών αυτοκινήτων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, ορθώς έκρινε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ότι οι δαπάνες κίνησης των παραπάνω αυτοκινήτων δεν πραγματοποιούνται στο σύνολό τους προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων επικαλείται αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον δεν συνάγεται με ακρίβεια ο προσδιορισμός των φόρων και των προστίμων που του καταλογίζονται, ούτε πώς ακριβώς προκύπτει καθένα από τα καταλογιζόμενα ποσά. Ωστόσο οι από 23/10/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, με βάση τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνουν εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα πραγματικά γεγονότα, τα στοιχεία και τις ισχύουσες διατάξεις, εγκυκλίους αλλά και αποφάσεις ανωτάτων δικαστηρίων, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Συνεπώς η αιτιολογία κάθε πράξης είναι τεκμηριωμένη επαρκώς και σαφέστατη από μέρους της φορολογικής αρχής και δε συντρέχει καμία υποψία πλημμελούς τεκμηρίωσης.

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, εν προκειμένω, στις 27/09/2019 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα σε αυτόν να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ./2019 υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος, παρά τα όσα αντίθετα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, έλαβε υπόψη του πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς στις συναχθείσες εκθέσεις ελέγχου διατυπώνεται κρίση και η άποψη επί αυτών. Το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε επαρκείς εξηγήσεις, οι οποίες να αντικρούουν ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δε σημαίνει ότι δεν ελήφθη υπόψη το υπόμνημα του και συνεπώς ο ισχυρισμός του περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων, επικαλείται μη νομιμότητα των καταλογιστικών πράξεων, λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και καταχρηστική συμπεριφορά εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, διότι ο έλεγχος επιμέρισε το ποσό των σχετικών δαπανών βενζίνης σε 50% ως δαπάνες για επαγγελματική και σε 50% ως δαπάνες για προσωπική χρήση. Ωστόσο ο νομοθέτης με τις ήδη προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. β του ν. 2238/1994 και των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 όρισε σαφώς τον τρόπο υπαγωγής των δαπανών βενζίνης στις εκπιπτόμενες δαπάνες. Εξάλλου, η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 των άρθρων 43, 50 82 και 83 και του άρθρου 95 παρ. 1 του Συντάγματος (Στε2987/1994 και 8272/1992), 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, νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος στηριζόμενος στις ισχύουσες διατάξεις και σεβόμενος την αρχή της αναλογικότητας αποδέχτηκε το 50% των επίμαχων δαπανών βενζίνης για τους λόγους που αναλυτικά έχουν ήδη αναφερθεί.

Επειδή σύμφωνα με τα **άρθρα 30 και 37 του ν. 4174/2013:**

«Άρθρο 30 Προσδιορισμός φόρου

1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.

.....

Άρθρο 37 Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το σημείωμα άρθρου 49 ν.4509/2017 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, δε φέρει ημερομηνία σύνταξης και για αυτό το λόγο πρέπει να ακυρωθεί. Ο εν λόγω ισχυρισμός είναι παντελώς αβάσιμος, καθότι η με αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, η οποία είναι η καταλογιστική πράξη προσδιορισμού του φόρου φέρει βέβαιη χρονολογία, ήτοι 23/10/2019. Το σημείωμα του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 αποτελεί συνυποβαλλόμενη κατάσταση και διευκρινιστικό έντυπό αυτής, και συγκεκριμένα του τρόπου υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, και συνεπώς έχει και αυτό την ίδια βέβαιη χρονολογία, ήτοι 23/10/2019.

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, το οποίο θα μπορούσε να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, τόσο όσον αφορά την πραγματοποίηση των συναλλαγών του με την, όσο και την

παραγωγικότητα του συνόλου των δαπανών βενζίνης, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπτόδικοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/10/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 και Κ.Φ.Α.Σ (ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, 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 25/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2019,/2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	9.369,13	9.369,13	9.369,13	
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		529,08		529,08
Προκαταβολή φόρου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν.3877/2010)		46,73	46,73	46,73	
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας			534,90	534,90	534,90
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		46,73	1.110,71	1.110,71	1.063,98

• Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	23.846,65	24.585,79	24.585,79	739,14
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	38.197,85	17.514,52	17.514,52	20.683,33

ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	5.484,73	5.654,73	5.654,73	170,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	8.810,08	4.052,91	4.052,91	4.757,17
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.325,35	163,65	163,65	3.161,70
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		1.765,47	1.765,47	1.765,47
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ		1.784,90	1.784,90	1.784,90
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.550,37	3.550,37	3.550,37
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.325,35	163,65	163,65	3.161,70

- Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017:

845,83 ευρώ

- **Κ.Φ.Α.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015:

2.942,00 ευρώ

Β) Φορολογική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	8.461,55	29.208,38	29.208,38	20.746,83
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	888,89	6.418,39	6.418,39	5.529,50
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			2.764,75	2.764,75	2.764,75
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			584,17	584,17	584,17
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		888,89	9.767,31	9.767,31	8.878,42

- **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	89.945,77	89.945,77	89.945,77	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	151.810,18	144.358,00	144.358,00	7.452,18
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	20.687,53	20.687,53	20.687,53	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	38.194,26	33.318,55	33.318,55	4.875,71

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	17.506,73	14.643,76	14.643,76	2.862,97
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2.012,74	2.012,74	2.012,74
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		1.006,36	1.006,36	1.006,36
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.019,10	3.019,10	3.019,10
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.506,73	14.643,76	14.643,76	2.862,97

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.