



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/01/2024

Αριθμός απόφασης: 183

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ, κατά της με αριθμό/23-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό/23-08-

2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της με αριθμό/23-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 και της με αριθμό/23-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**23-08-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **8.937,45 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 5.531,42 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 2.765,71 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 640,32 €.

2. Με την υπ' αριθμ./**23-08-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **33.293,17 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 20.033,55 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 10.016,78 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.242,84 €.

3. Με την με αριθμό/**23-08-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 5.268,29 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 2.634,14 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.902,43 €**.

4. Με την με αριθμό/**23-08-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 4.846,63 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 2.423,32 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.269,95 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../24-01-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Ταχυμεταφορές εγγράφων και αντικειμένων», ως προς τις φορολογίες εισοδήματος

και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 23.234,45 € και για το φορολογικό 2018 ύψους 27.275,83 €, οι οποίες, μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων στον προσφεύγοντα και του επ' αυτού υπομνήματός του, προσδιορίστηκαν στο ποσό 22.188,49 € για το 2017.

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2018 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018 προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» ύψους 128.491,66 €, η οποία μετά το υπόμνημα του προσφεύγοντα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου προσδιορίστηκε στο ποσό των 65.460,18 €, όπως περιγράφεται ακολούθως :

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	31.321,59	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	40.183,94
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	5.482,78	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	

4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	100.380,00	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	4,66	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	36.500,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορ/των, α',β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (- αποσβέσεις)	111.224,20
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλπ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	609,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	0,70
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11α. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	5.901,11
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		11β. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	6.578,25
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	24.091,20	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	

		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	25.743,21
ΣΥΝΟΛΟ	161.280,23	ΣΥΝΟΛΟ	226.740,41
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	161.280,23		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	226.740,41		
Υπόλοιπο	-65.460,18		

Προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, ο έλεγχος συνέκρινε ανά φορολογική περίοδο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και το φορολογητέο εισόδημα όπως προσδιορίστηκε βάσει της αρχικής δήλωσης με την εφαρμογή της εναλλακτικής ελάχιστης φορολογίας (βάσει αντικειμενικών δαπανών) και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τους παρακάτω πίνακες :

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό δηλωθέν Εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης (+τεκμήρια)	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2017	7.097,96€	7.097,96€	Δεν συντρέχει περίπτωση	Δεν συντρέχει περίπτωση	29.286,45€	29.286,45€	22.188,49€

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό δηλωθέν Εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης (+τεκμήρια)	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2018	4,66€	7.133,33€	65.460,18€	65.460,18€	17.254,14€	65.460,18€	58.326,85€

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., στη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 προέκυψαν, βάσει των γενικών διατάξεων ελέγχου, διαφορές στις φορολογητέες εισροές ύψους 22.188,49 € με

αναλογούνται Φ.Π.Α. 5.326,35 € και στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018 προέκυψαν διαφορές στις φορολογητέες εισροές ύψους 27.275,82 € με αναλογούνται Φ.Π.Α. 6.605,23 €.

Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ο έλεγχος με την εφαρμογή των γενικών επαληθεύσεων στο φορολογικό έτος 2017 προσδιόρισε ότι είχε διαθέσιμο εισόδημα την 31/12/2017 ύψους 36.904,37 €, το οποίο και θα έπρεπε να είχε προστεθεί στον πίνακα πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος την 01/01/2018. Συνεπώς οι δαπάνες που προβάλλει ο έλεγχος ότι δεν καλύπτονται από το εισόδημά του 2018, καλύπτονται από τα εισοδήματα που απέκτησε στο 2017 με αποτέλεσμα να εκλείπει η προϋπόθεση του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Εσφαλμένη η επιλογή της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
2. Ο έλεγχος παράνομα του αναγνώρισε μόνο το 70% των δαπανών καυσίμων, ενώ στο σύνολό τους αποτελούν παραγωγικές δαπάνες είναι αληθινές και αποδεδειγμένες.
3. Όλες οι δαπάνες για τα καύσιμα συνδέονται με υποκείμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις και συνεπώς με δεδομένο ότι κατείχε και τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, οι δαπάνες αυτές έπρεπε να εκπεσθούν στο σύνολό τους και όχι σε ποσοστό 70%.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να

προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 , έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι :

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή στο άρθρο 27 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή ακολούθως με την ΠΟΛ. 1094/2014 το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1050/2014 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση

του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.»

Επειδή, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών, των πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ1033/2014 και κάθε άλλης πληροφορίας που περιήλθε στη διάθεσή του. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα στην φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2018 δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εφόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2017 στο ποσό των 36.904,37 € και εξ αυτού το ποσό των 31.321,59 € ήταν κατατεθειμένο στις Τράπεζες, είχε επομένως διαθέσιμα μετρητά 5.482,78 €, τα οποία είχε στην κατοχή του την 01/01/2018 και επομένως το εισόδημά του κάλυπτε τις πραγματικές δαπάνες του φορολογικού έτους 2018 με αποτέλεσμα να μη πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Επειδή η αναμόρφωση των φορολογητέων κερδών του φορολογικού έτους 2017 αφορά σε δαπάνες, οι οποίες δεν κρίθηκαν επιχειρηματικές και οι οποίες ωστόσο πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα. Το λογιστικώς προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα δεν αυξάνει το διαθέσιμο εισόδημα σε μετρητά του φορολογικού έτους 2018, όπως εσφαλμένα επιλαμβάνεται ο προσφεύγων, αλλά προκύπτει μετά την αφαίρεση των μη αναγνωρισθέντων φορολογικώς ως εκπεστέων δαπανών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα επέλεξε τη τεχνική ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του, διότι για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων φυσικών και νομικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζονται κατά κανόνα η τεχνική της αρχής των αναλογιών ή της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Επειδή στην εγκύκλιο με αριθμό Ε.2015/2020 “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.” ορίζεται :

«5. Σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της [παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) .

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013](#) και του [άρθρου 39 του Ν. 4174/2013](#) , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) ...».

Επειδή, συνεκτιμώντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπόθεσης και τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ. .../12-04-2023 αιτιολογημένη Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σύμφωνα με την οποία επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 ΚΦΔ, η μέθοδος της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, καθώς πρόκειται για επιχείρηση που παρουσιάζει μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα και από τις κείμενες διατάξεις δεν προκύπτει ούτε ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ούτε και η υποχρέωση αιτιολόγησης της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και ο λόγος της απόρριψης των υπολοίπων από τη φορολογική αρχή.

Επειδή το αποτέλεσμα της έμμεσης τεχνικής ελέγχου δεν μεταφέρθηκε και στο πεδίο Φ.Π.Α., όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. των κρινόμενων φορολογικών ετών προέκυψαν βάσει των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται στην με αριθμό Α 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και συγκεκριμένα προέκυψαν διαφορές λόγω της μη αναγνώρισης δαπανών ως επιχειρηματικές, οι οποίες αφαιρέθηκαν από τις εισροές και το φόρο εισροών των ελεγχόμενων ετών.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το 2017 διέθετε τρία επαγγελματικά αυτοκίνητα και μια μηχανή μεγάλου κυβισμού, την οποία τη χρησιμοποιούσε στη δουλειά του και επιπλέον ένα ΙΧ. Το έτος 2018 ο στόλος αυξήθηκε κατά ένα επαγγελματικό αυτοκίνητο. Το μεγαλύτερο έξοδο της επιχείρησης προερχόταν στον κρίσιμο ελεγχόμενο χρόνο από καύσιμα, συνεργεία και αγορά αυτοκινήτων, και τα υπόλοιπα από μισθούς, ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, ενοίκιο έδρας, τηλεπικοινωνία, ΔΕΗ και κάποια λίγα αναλώσιμα. Για να μπορέσει να ανταπεξέλθει στην αύξηση του φόρτου εργασίας επιστρατεύτηκε όλη η οικογένειά του: ο πατέρας, η μητέρα, ο αδερφός του, ο ίδιος και κάποιοι υπάλληλοι (ανάλογα με τον όγκο εργασίας). Η λειτουργία της επιχείρησης γινόταν επί 24ώρου βάσεως όλες τις ημέρες του μήνα, με καταβολή πολύ μεγάλης ατομικής προσπάθειας και έλλειψης προσωπικού χρόνου. Πέραν των καθημερινών δρομολογίων που γινόταν πρωί βράδυ, υπήρχαν έκτακτα δρομολόγια. Επίσης μετέφερε ραδιενεργά φάρμακα με χρήση ADR, για τα οποία απαιτούνταν οδήγηση σε υψηλές ταχύτητες, με αποτέλεσμα τη μεγάλη κατανάλωση καυσίμου ανά χιλιόμετρο. Γενικά τα δρομολόγια κυμαίνονταν από 97 έως 103 κάθε μήνα. Ο τρόπος πληρωμής των εξόδων για καύσιμα – και όχι μόνον - γινόταν με χρήση δύο τραπεζικών λογαριασμών, δύο πιστωτικών καρτών και με μετρητά. Για όλους αυτούς τους

λόγους η απόρριψη των δαπανών του που αφορούν σε καύσιμα είναι εντελώς εσφαλμένη και παράνομη, καθώς οι εν λόγω δαπάνες είναι αληθινές και αποδεδειγμένες.

Επειδή, με το 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου*.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να .προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που*

υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**: «....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) **νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου** ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 5§5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το άρθρο 5§7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 5§10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 8§1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9§1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο

τιμολογίου.....9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης..... Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό».

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία, μεταξύ άλλων για το φορολογικό έτος 2017, 2.688 αποδείξεις λιανικής πώλησης και 170 τιμολόγια για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 72.694,97€ πλέον ΦΠΑ 17.450,47 € και για το φορολογικό έτος 2018, 3300 αποδείξεις λιανικής πώλησης και ένα τιμολόγιο για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 90.919,43 € πλέον ΦΠΑ 21.823,90 €.

Στην υπό κρίση περίπτωση, στις αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν ανεγράφησαν από τον εκδότη του παραστατικού ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με την αγοράζουσα οντότητα. Παρόλα αυτά, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων κατείχε κατά την ελεγχόμενη περίοδο ΦΙΧ και ΔΙΧ και ότι η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησής του είναι οι ταχυμεταφορές εγγράφων και συνεπώς οι δαπάνες για καύσιμα αποτελούν βασικό έξοδο της επιχείρησης, αναγνώρισε τις επίμαχες δαπάνες σε ποσοστό 70%.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε τις επίμαχες δαπάνες σε ποσοστό 30% για τους εξής λόγους :

Πλήθος αποδείξεων αφορούν στην ίδια ημερομηνία και ώρα. Όπως επισημαίνεται από τον έλεγχο, σε καθημερινή βάση οι αποδείξεις ξεπερνούσαν τις 5 και σε πολλές περιπτώσεις ξεπερνούσαν τις 15 με μέγιστο τις 25 αποδείξεις καυσίμων την ίδια ημέρα. Ωστόσο η επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν

διέθετε υπαλλήλους – οδηγούς που να προκύπτει η κυκλοφορία περισσότερων οχημάτων ανά ημέρα. Συγκεκριμένα σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις που αφορούν στην μισθοδοσία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση για το 2017 απασχολούσε έναν υπάλληλο για 9 ημέρες/μήνα τους 8 μήνες και για τους υπόλοιπους 4 μήνες τρεις οδηγούς για 15 ημέρες/μήνα, ενώ για το 2018 έναν υπάλληλο για 9 ημέρες/μήνα τους 10 μήνες και για τους υπόλοιπους 2 μήνες δύο οδηγούς για 12 ημέρες/μήνα.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία που να μεταβάλουν την κρίση του ελέγχου, όπως μισθοδοτικές καταστάσεις απασχόλησης οδηγών και επιπλέον οχημάτων που κυκλοφορούσαν και εργάζονταν την ίδια ημέρα, απλά παραθέτει ισχυρισμούς για τα εκτελεσθέντα δρομολόγια, χωρίς να διευκρινίζει πώς είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τόσο μεγάλος όγκος μετακινήσεων χωρίς την ύπαρξη κατάλληλου προσωπικού (οδηγών).

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται στο υπόμνημά του ότι ο ανεφοδιασμός των οχημάτων αποτελούσε παράγοντα απώλειας χρόνου, ωστόσο πληθώρα των αποδείξεων είναι μικρής αξίας και μάλιστα εκδίδονται την ίδια μέρα γεγονός που αναιρεί τον ισχυρισμό του ότι λόγω των μεγάλων αποστάσεων έπρεπε στην πορεία να ανεφοδιάζει τα οχήματα.

Επειδή με βάση τα ως άνω διαλαμβανόμενα και καθώς ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία που θα μετέβαλαν τη κρίση του ελέγχου, οι σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας κρίνεται ότι περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στην απόρριψη των ανωτέρω δαπανών καυσίμων, το οποίο πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/23-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	8.937,45 €	8.937,45 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό/23-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	33.293,17 €	33.293,17 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό/23-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	0	7.902,43 €	7.902,43 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	58,06 €	0	0

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η με αριθμό/23-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	0	7.269,95 €	7.269,95 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.758,60 €	0	0

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.