



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

20/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

431

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ.... κατά α) της υπ' αριθ. /12-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /12-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. /12-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017, δ) της υπ' αριθ. /12-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως

31-12-2018 του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 06-11-2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 02-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 2.609.63 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.304.82 € και ειδική εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 94.84 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.009.29 €.

β) Με την υπ' αριθ./12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 2.233.73 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.116.87 € και ειδική εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 120.25 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.470.85 €.

γ) Με την υπ' αριθ./12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ύψους 2.657,36 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.328,68 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 3.986,04 €.

δ) Με την υπ' αριθ./12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ύψους 2.592,98 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.296.48 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 3.889,46 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 12-10-20023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./04-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ. για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «.....», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ, του ΚΦΔ και της υπ' αριθ. Α. 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οπότε και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου, με τη με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/30-05-2023 ηλεκτρονικά κοινοποιηθείσα Πρόσκληση του άρθ. 14 του ΚΦΔ, ο έλεγχος ζήτησε να τεθούν στην διάθεσή του τα τηρηθέντα Βιβλία, Στοιχεία και οι υποβληθείσες Δηλώσεις για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2018, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Από την επεξεργασία των ως άνω, ο έλεγχος διαπίστωσε την καταχώρηση στην στήλη των διαφόρων εξόδων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, πλήθους παραστατικών πώλησης καυσίμων (πετρελαίου), κυρίως Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, με καθημερινή συχνότητα εμφάνισης, συνολικής καθαρής αξίας 17.624,04 € για το φορολογικό έτος 2017 και 17.841,74 € για το φορολογικό έτος 2018, ενώ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν σε 27.769,36 € για το φορολογικό έτος 2017 και σε 28.933,00 € για το φορολογικό έτος 2018.

Βάσει των ως άνω και λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα που ελήφθησαν από τον μοναδικό αντισυμβαλλόμενο πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση μέρος των εν λόγω δαπανών, ήτοι ποσό 11.861,96 € για το φορολογικό έτος 2017 και 10.153,32 € για το φορολογικό έτος 2018.

Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκε το με αριθ./07-09-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά την 08-09-2023 προκειμένου να καταθέσει εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας τις απόψεις του. Επί των ανωτέρω, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης προθεσμίας με το με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής ΕΙ 2023/26-09-2023 έγγραφο τα οποία δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του.** Ουδέποτε παραδόθηκε στον ίδιον αποδεικτικό παράδοσης βιβλίων και στοιχείων ούτε και έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον, επικαλείται ως ζημιά που υπέστην: *«Δεν έχω φορολογική ενημερότητα για πώληση ακινήτου, με την βεβαίωση των φόρων θα κατασχεθούν οι τραπεζικοί μου λογαριασμοί και δεν θα έχω την δυνατότητα να πληρώσω τις ασφαλιστικές εισφορές ως ο νόμος ορίζει για να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μου.»*
- **Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις γιατί είναι ανυπόγραφες από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής που τις εξέδωσε.**
- **Παντελώς αόριστες οι εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών του.** Δεν υπάρχει κάποια διάταξη νόμου που να απαγορεύει την καταχώρηση πέραν της μίας απόδειξης καυσίμου ανά ημέρα, ενώ εκ παραδρομής δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας σε κάποιες αποδείξεις. Επιπλέον, δεν υπάρχει κάποια διάταξη νόμου που να υπαγορεύει ποσοστά κατανάλωσης καυσίμων στην φορολογική αρχή.

- Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας- παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης- κατάχρηση εξουσίας- ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχτεί ο έλεγχος επαρκώς. Δεν είναι νόμιμο το σκεπτικό του δήθεν ελέγχου όντας υποθετικό, αυθαίρετο, εσφαλμένο, ψεύτικο και ανατιολόγητο, χωρίς να θεμελιώνει έστω και στοιχειωδώς την πορισματική του διαπίστωση ότι οι δαπάνες δεν είναι παραγωγικές.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να

απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 6 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.»

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων δεν συντάχθηκε ούτε έκθεση κατάσχεσης ούτε αποδεικτικό επίδοσης για τα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται α) από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 6 ΚΦΔ, για τη δυνατότητα μετακίνησης από τον αρμόδιο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης - πρωτότυπων-βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις

εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, για την οποία συντάσσεται απόδειξη παραλαβής και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5, για τη δυνατότητα του αρμοδίου υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης να προβεί στην κατάσχεση στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου, κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, για την οποία συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης κατ' άρθρο 24 παρ. 4 του ΚΦΔ, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6. στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν εγγραφου αιτήματος της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 - το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές.».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή την διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στη με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/ 30-05-2023 Πρόσκληση του ελέγχου προέβη (δια του εξουσιοδοτημένου λογιστή του) στην προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του. Εν συνεχεία συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ./06-06-2023 Πρακτικό Συνάντησης του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με θέμα Συνάντησης: «Προσκόμιση Βιβλίων και Στοιχείων μετά την με αριθ. πρωτ. 4^ο

ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/30-05-2023 Πρόσκληση του άρθρου 14 Ν. 4987/2022», υπογεγραμμένο και από τα δύο μέρη, αντίγραφο του οποίου δόθηκε και στον λογιστή του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος σε κανένα στάδιο δεν μετακίνησε βιβλία και στοιχεία από την εγκατάσταση αλλά στηρίχθηκε στα τεθέντα στην υπηρεσία.

Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας μη τήρησης τυπικής διαδικασίας πριν την έκδοσή τους, δεδομένου ότι, ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις, πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Τούτο, δε, υπό την προϋπόθεση ότι γίνεται επίκληση και απόδειξη της βλάβης αυτής από το θιγόμενο πρόσωπο. Ωστόσο, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσδιορίζει συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη ύπαρξης υπογραφής επί των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4727/2020, ορίζεται ότι:

«1. Όλες οι διαδικασίες για τη διαχείριση δημοσίων εγγράφων από τους φορείς του δημόσιου τομέα, όπως η σύνταξη, η προώθηση για υπογραφή, η θέση υπογραφής, η έκδοση, η χρέωση προς ενέργεια εισερχομένων εγγράφων, η εσωτερική και η εξωτερική διακίνηση, η πρωτοκόλληση, καθώς και η αρχειοθέτησή τους πραγματοποιούνται αποκλειστικά μέσω ΤΠΕ.

2. Τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα παράγονται είτε πλήρως αυτοματοποιημένα μέσω ειδικού πληροφοριακού συστήματος που συνθέτει κατάλληλα στοιχεία δεδομένων, είτε μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής γραφείου, είτε μέσω ψηφιοποίησης έντυπου εγγράφου. Τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα εκδίδονται σε μία από τις ακόλουθες μορφές: α) ως πρωτότυπα ηλεκτρονικά έγγραφα της παρ. 3, β) ως ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα της παρ. 4, γ) ως ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα της παρ. 5.

3. Τα πρωτότυπα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα φέρουν: α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα και β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.

4. Τα ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα φέρουν υποχρεωτικά: α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα, β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου για την έκδοση του αντιγράφου οργάνου, γ) την ένδειξη «ακριβές αντίγραφο» και δ) τα στοιχεία του οργάνου που υπέγραψε το έγγραφο ως τελικώς υπογράφων.

5. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα εκδίδονται από τους φορείς του δημόσιου τομέα μέσω ψηφιοποίησης ή αναπαραγωγής με χρήση ΤΠΕ έντυπων δημοσίων ή ιδιωτικών εγγράφων που κατέχουν στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων τους. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα φέρουν: α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του οργάνου που κάνει την ψηφιοποίηση ή αναπαραγωγή με χρήση ΤΠΕ σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο και γ) βεβαίωση ταύτισής τους με το έντυπο έγγραφο. Σε περίπτωση καταστροφής έντυπων εγγράφων μετά από την έκδοση των αντίστοιχων ψηφιοποιημένων ηλεκτρονικών αντιγράφων, στο πρωτόκολλο καταστροφής μνημονεύονται τα ειδικότερα

στοιχεία που αναφέρονται στην παραγωγή και αρχειοθέτηση του ψηφιοποιημένου ηλεκτρονικού αντιγράφου.

6. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την Ενιαία Ψηφιακή Πύλη της Δημόσιας Διοίκησης, πιστοποιητικά και βεβαιώσεις κάθε είδους μπορούν να εκδίδονται με χρήση είτε προηγμένης ή εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής είτε προηγμένης ή εγκεκριμένης ηλεκτρονικής σφραγίδας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4727/2020, ορίζεται ότι:

«1. Τα πρωτότυπα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα της παρ. 3 και τα πιστοποιητικά και οι βεβαιώσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 έχουν την ίδια νομική και αποδεικτική ισχύ με τα δημόσια έγγραφα που φέρουν ιδιόχειρη υπογραφή και σφραγίδα και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

2. Τα ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα της παρ. 4 του άρθρου 13 έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

3. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα της παρ. 5 του άρθρου 13 έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

4. Εκτύπωση πρωτότυπου ηλεκτρονικού δημοσίου εγγράφου ή ηλεκτρονικού ακριβούς αντιγράφου ή ψηφιοποιημένου ηλεκτρονικού αντιγράφου γίνεται υποχρεωτικά αποδεκτή με ισχύ ακριβούς αντιγράφου από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας, καθώς και από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, εφόσον είναι δυνατόν να επιβεβαιωθούν η ακρίβεια και η ισχύς της εκτύπωσης με χρήση ΤΠΕ, ιδίως στην περίπτωση που το πρωτότυπο ηλεκτρονικό δημόσιο έγγραφο ή το ηλεκτρονικό ακριβές αντίγραφο ή το ψηφιοποιημένο ηλεκτρονικό αντίγραφο φέρει μοναδικό αναγνωριστικό αριθμό επαλήθευσης και εφόσον παρέχεται η δυνατότητα επαλήθευσης μέσω πληροφοριακού συστήματος του Δημοσίου. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατόν να επιβεβαιωθούν η ακρίβεια και η ισχύς της κατά το προηγούμενο εδάφιο, απαιτείται η επικύρωση της εκτύπωσης από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ) ή δικηγόρο.»

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν φέρουν υπογραφή από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής που τις εξέδωσε.

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί νομίμως, σύμφωνα με τις ως άνω προβλεπόμενες διατάξεις καθώς φέρουν εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου για την έκδοση του αντιγράφου οργάνου, την ένδειξη «ακριβές αντίγραφο» και τα στοιχεία του οργάνου που υπέγραψε το έγγραφο ως τελικώς υπογράφων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

Σχετικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί αοριστίας και μη επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη:

«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 το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες':

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών ...»

Επειδή στο άρθρο 3§1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

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

[...]

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 σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή στο άρθρο 8§1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. 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 στο άρθρο 9§1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [...]

Επειδή με την ΠΟΛ. 1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

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 παρόντος άρθρου. 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 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

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.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.»

Επειδή στο άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, [...]»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της 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, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται αοριστία έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς ο έλεγχος απέρριψε μη νόμιμα τις δαπάνες του.

Ακόμη, ότι ο ίδιος έχει δικαίωμα να καταχωρεί περισσότερες από μία αποδείξεις ανά ημέρα ενώ εκ παραδρομής δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας σε κάποια παραστατικά. Επιπλέον, επικαλείται έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αμεροληψίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./04-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «.....», για τα φορολογικά έτη 2017-2018. Ο προσφεύγων για την άσκηση της δραστηριότητάς του διαθέτει το Δ.Χ. Φορητό αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας και έχει ως μοναδικό του πελάτη την επιχείρηση «..... Α.Ε.Β.Ε», με Α.Φ.Μ., για την οποία πραγματοποιεί μεταφορές και εκδίδει παραστατικά εσόδου (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), κατά τις εργάσιμες ημέρες Δευτέρα- Παρασκευή.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η καταχώρηση στην στήλη των διάφορων εξόδων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, πλήθους παραστατικών πώλησης καυσίμων (.....), κυρίως Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, συνολικής καθαρής αξίας 17.624,04 € για το φορολογικό έτος 2017 και 17.841,74 € για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν επιπλέον, τα κάτωθι:

- στις ΑΛΠ καυσίμων δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του ανεφοδιαζόμενου οχήματος,
- υφίστανται περιπτώσεις όπου ο ανεφοδιασμός λαμβάνει χώρα κάθε 5 λεπτά, 30 λεπτά ή κάθε μία ώρα,
- σε αποδείξεις της ίδιας ημέρας παρουσιάζεται διαφορετικός τύπος ανεφοδιαζόμενου πετρελαίου (απλό, ενισχυμένο),
- στα τιμολόγια – δελτία αποστολής καυσίμων δεν επισυνάπτεται η σχετική ΑΛΠ που έχει αντικατασταθεί με την έκδοση του τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες οδηγίες της ΠΟΛ. 1003/2014, 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 προκειμένου να διασφαλιστεί η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα. Επιπλέον, δεν δικαιολογείται η γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής καθώς η χρήση αυτών στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών χωρίς να ισοδυναμεί όμως με την υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, και προκειμένου να προσδιορίσει τις πραγματική κατανάλωση καυσίμων του προσφεύγοντα, ο έλεγχος με το με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/06-07-2023 Αίτημα προς το αιτήθηκε το σύνολο των διανυθέντων χιλιομέτρων του με αριθ. Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτου για τα κρινόμενα έτη, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων από τους περιοδικούς τεχνικούς ελέγχους Σε απάντηση του ανωτέρω, η με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../...../07-07-2023 έγγραφο, ενημέρωσε για την μη εύρεση καταχώρησης αρχικού ή/και περιοδικού τεχνικού ελέγχου και αδυναμία χορήγησης των ζητηθέντων στοιχείων.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος, απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/07-07-2023 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με την οποία

ζητήθηκε για το με αριθ. Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητο, βεβαίωση διανυθέντων χιλιομέτρων ανά ελεγχόμενο έτος, το τελευταίο διαθέσιμο Δελτίο Τεχνικού Ελέγχου Οχήματος και την άδεια κυκλοφορίας. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση προσκομίζοντας μόνο την άδεια κυκλοφορίας του οχήματός του καθώς, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, δεν έχει στη διάθεσή του Βεβαιώσεις χιλιομέτρων, διότι το φορτηγό δεν έχει περάσει από 27-12-2010 (ημερομηνία του τελευταίου διαθέσιμου Δελτίου Τεχνικού Ελέγχου Οχήματος).

Επειδή, ο έλεγχος, με το υπ' αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/16-06-2023 Αίτημα παροχής υπηρεσιών, ζήτησε από τον μοναδικό πελάτη του προσφεύγοντα, ήτοι την επιχείρηση «..... Α.Ε.Β.Ε.», την χορήγηση πληροφοριών για τα εκτελεσθέντα δρομολόγια (τόπος και ώρα φόρτωσης, διεύθυνση παράδοσης, ημερομηνία και ώρα παράδοσης) που αφορούν τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, τα οποία αναφέρει ο προσφεύγων, για δείγμα περιόδου από 15-10-2017 έως 31-10-2017 και από 15-10-2018 έως 31-10-2018, στο οποίο ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΙ 2023/03-07-2023 έγγραφο.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη α) την ως άνω αλληλογραφία, β) τα στοιχεία από τον μοναδικό αντισυμβαλλόμενο πελάτη, γ) τα δεδομένα της εφαρμογής Χάρτες της Google (Google maps), δ) τα πραγματικά δεδομένα του υπό κρίση φορτηγού (το μικτό και το ωφέλιμο βάρος του οχήματος, την παλαιότητά του, ότι το όχημα κινείται εντός του Νομού Αττικής, τεχνικά στοιχεία από φορείς της αγοράς) καθώς και ε) τα στοιχεία διακίνησης των υπό κρίση παραδόσεων (τόπος φόρτωσης, τόπος αποστολής), προσδιόρισε με τεκμηριωμένο τρόπο και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της κοινής πρακτικής, την κατανάλωση του οχήματος και ακολούθως προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 11.861,96 € για το φορολογικό έτος 2017 και 10.153,32 € για το φορολογικό έτος 2018, οι οποίες προέρχονται αποκλειστικά από τις εν λόγω δαπάνες κίνησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν με το με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΙ 2023/26-09-2023 υπόμνημα που υπέβαλε σε απάντηση του με αριθ./07-09-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου και οι οποίοι έχουν ήδη απορριφθεί από τον έλεγχο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή αμφισβητεί τον ως άνω τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής κατανάλωσης, ωστόσο, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθ. 65 του ΚΦΔ, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η κατανάλωσή του είναι διαφορετική από αυτήν που προσδιόρισε ο έλεγχος, καθώς δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την παρούσα προσφυγή του βεβαίωση διανυθέντων χιλιομέτρων ανά έτος ή κάποιο άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το σύνολο

των δαπανών για καύσιμα έχει πραγματοποιηθεί για το συμφέρον της επιχείρησης του και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως κάτωθι:

Α)/12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου- Φορολογικό έτος 2017

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

Διαφορά φόρου	2.609,63 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	1.304,82 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	94,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.009,29 €

Β)/12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου- Φορολογικό έτος 2018

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

Διαφορά φόρου	2.233,73 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	1.116,87 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	120,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.470,85 €

Γ)/12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2017

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	2.657,36 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	1.328,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.986,04 €

Δ)/12-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	2.592,98 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	1.296,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.889,46 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.