



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/03/2024

Αριθμός απόφασης: 606

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (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. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **21/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθμ. /**21-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** και β) της υπ' αριθμ. /**21-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **21/12/2023** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.723,64 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.361,82 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.940,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **28.026,43 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.882,76 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.941,38 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 980,46 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.804,60 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με την με αριθμό/**14-09-2023** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε προγενέστερη έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στην οντότητα Ι.Κ.Ε.- ΑΦΜ, που φέρεται ότι ενεργούσε, μαζί με άλλες οντότητες, ως κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας εκατομμυρίων ευρώ. Ο προσφεύγων φέρεται να διενήργησε μεταφορές μηχανημάτων έργου για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας. Ωστόσο, για τις συναλλαγές του προσφεύγοντος που αφορούσαν σε κατασχεμένες φορτωτικές σχετικά με τις ελεγχόμενες από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας οντότητες Ι.Κ.Ε.,, εκδόθηκαν, αρχικά η με αριθμό/**02-06-2022** εντολή ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και ύστερα, λόγω μεταφοράς ελεγκτικής αρμοδιότητας, η με αριθμό/**17-11-2022** εντολή ελέγχου από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών.

Προς τούτο ο υπό κρίση ο έλεγχός δεν επεκτάθηκε στον έλεγχο των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Μοναδική δραστηριότητα του προσφεύγοντος είναι η εκμετάλλευση του Φ.Δ.Χ. Το εν λόγω φορτηγό δημοσίας χρήσης είναι όχημα που εκτελεί ειδικές μεταφορές βαρέων μηχανημάτων και οχημάτων. Δηλαδή μεταφέρει για λογαριασμό διαφόρων οντοτήτων μηχανήματα έργου, όπως τσάπες, εκσκαφείς, γερανούς κλπ.

-Η δραστηριοποίησή του εκτεινόταν σε όλη την Ελλάδα καθώς και σε γειτονικές χώρες (.....)

-Οι δαπάνες καυσίμων αφορούσαν μεγάλο μέρος των διαφόρων εξόδων του.

-Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδιδε, εκδίδονταν την ημέρα που παρείχε τις αντίστοιχες υπηρεσίες και όχι μεταγενέστερα, ήτοι δεν έκανε χρήση των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.4308/2014

-Προέκυψε δυσαναλογία των ακαθάριστων εσόδων του σε σχέση με τα καταναλωθέντα λίτρα πετρελαίου τόσο ανά μήνα όσο και ανά έτος.

-Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τιμολογίων προμήθειας καυσίμων του φορτηγού οχήματος του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα από την τοποθεσία στην οποία βρισκόταν το κάθε πρατήριο από το οποίο προμηθευόταν, καθώς και από άλλα στοιχεία εξόδων του προσφεύγοντος, σε σχέση με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων και συγκεκριμένα από την τοποθεσία στην οποία φέρεται να παρείχε κάθε φορά υπηρεσίες μεταφοράς, διαπιστώθηκε ότι ενώ προμηθεύτηκε καύσιμα από διάφορα πρατήρια για την διεκπεραίωση της επαγγελματικής του δραστηριότητας ή πραγματοποίησε έξοδα που αφορούν την κυκλοφορία του φορτηγού οχήματος, δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα στοιχεία εσόδων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις το 2017 δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 37.731,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 9.055,67 ευρώ και σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις το 2018 δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 13.072,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 3.137,47 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).ήτοι τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία για εκτέλεση μεταφοράς μηχανημάτων και οχημάτων προς διάφορους πελάτες, τα στοιχεία των οποίων δεν είναι γνωστά στον έλεγχο. Για τον προσδιορισμό της αξίας του κάθε στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε ως αξία δρομολογίου τον μέσο όρο της αμοιβής του από παροχή σε πελάτες του (πλην των εσόδων από υπηρεσίες που παρείχε σε και)

καθώς δεν μπορούσε να προσδιορίσει τα ακριβή στοιχεία των συναλλαγών αυτών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 (προσθέτοντας τις ως άνω διαφορές εσόδων) ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	01/01/2017- 31/12/2017	01/01/2018- 31/12/2018
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ		
Ακαθάριστα έσοδα .από επιχειρηματική δραστηριότητα	158.211,94€	145.714,80€
Καθαρά αποτελέσματα κέρδη χρήσης	74.535,80€	53.361,04€

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

- Έλλειψη αιτιολογίας της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, κατά

παράβαση των διατάξεων του αρ. 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του αρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

- Μη νόμιμες οι ελεγκτικές διαπιστώσεις λόγω του ότι ενέχουν έναν λανθάνοντα και ανεπίτρεπτο για τη φορολογική διοίκηση έλεγχο σκοπιμότητας.
- Δεν τηρήθηκαν καν οι απαιτούμενες από τον νόμο διατυπώσεις για την εφαρμογή οιασδήποτε έμμεσης τεχνικής ελέγχου, αλλά ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις γενικές διατάξεις. Τελικώς δεν αποδείχθη από την φορολογική αρχή το αποδεικτέο πραγματικό γεγονός, της μη έκδοσης στοιχείου εσόδου.

Επειδή στις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**, “Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα” ορίζεται: «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 με τις διατάξεις του **άρθρου 8 παρ.10 και 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 8.Τιμολόγιο πώλησης [...]

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

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

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

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

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

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

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

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

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

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

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

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

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

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

Επειδή αιτία του ελέγχου ήταν η από 10/8/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Πάτρας - Α' Υποδιεύθυνσης Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης Τμήμα Γ1 προληπτικών ελέγχων, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων **δεν προέβη, σε τριάντα πέντε (35) το 2017 και σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις το 2018 στην έκδοση φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν μεταφορά μηχανημάτων και οχημάτων προς διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας: 37.731,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 9.055,67 ευρώ για το 2017 και 13.072,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 3.137,47 ευρώ για το 2018, τα στοιχεία των οποίων δεν είναι γνωστά στον έλεγχο. Για τον προσδιορισμό της αξίας του κάθε στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε ως αξία δρομολογίου τον μέσο όρο της αμοιβής του από παροχή σε πελάτες του (πλην των εσόδων από υπηρεσίες που παρείχε σε)** καθώς δεν μπορούσε να προσδιορίσει τα ακριβή στοιχεία των συναλλαγών αυτών.

Ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσθέτοντας τις ως άνω διαφορές εσόδων και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018: « 2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:... γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση

προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή ο προσφεύγων αποδέχτηκε τις διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου σχετικά με την από μέρους του μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν μεταφορά μηχανημάτων και οχημάτων προς διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας: **37.731,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 9.055,67 ευρώ για το 2017 και 13.072,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 3.137,47 ευρώ για το 2018**, καθώς κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 397 του ν.4512/2018, υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ με α/α/24-10-2023 και α/α/24-10-2023 των περιόδων 01/10/2017-31/12/2017 και 01/10/2018-31/12/2018 αντίστοιχα, αυξάνοντας την αξία των φορολογητέων εκροών και του Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 10/8/2023 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.ΕΔ.Δ.Ε. Πάτρας ήτοι με την καθαρή αξία **37.731,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.055,67 ευρώ και την καθαρή αξία 13.072,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.137,47 ευρώ των φορολογικών ετών 2017 και 2018** αντίστοιχα. Προς τούτο και κατά τον υπό κρίση έλεγχο που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής δεν καταλογίστηκαν διαφορές στη φορολογία του ΦΠΑ.

Κατόπιν τούτου οι ισχυρισμοί της υπό κρίση προσφυγής αλυσιτελώς προσβάλλονται και προς τούτο απορρίπτονται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 21/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	16.723,64 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.361,82 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.940,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.026,43 €

β) της υπ' αριθμ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	5.882,76 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.941,38 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	980,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.804,60 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.