



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-05-2024

Αριθμός απόφασης:1230

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024-ΦΕΚ Α' 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα την «εμπορία ανταλλακτικών» και έδρα στην οδό «.....», Τ.Κ., , κατά των με αριθμό α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 12.723,80€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 6.361,90€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.787,30€, ήτοι **συνολικά ποσό 20.873,00€.**

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 13.267,03€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 6.633,51€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.426,76€, ήτοι **συνολικά ποσό 21.327,30€.**

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 368,42€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α Ν. 4987/2022, ποσού 184,21€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 552,63€ και αναγνωρίσθηκε για έκπτωση ποσό φόρου 595,55€.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 271,70€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α Ν. 4987/2022, ποσού 135,85€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 407,55€ και αναγνωρίσθηκε για έκπτωση ποσό φόρου 49,22€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού, Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν 2859/2000), της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, της Πολ. 1050/25-2-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/7-4-2014 και της Ε. 2015/31-1-2020 και δη έλεγχος με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις» και με την έμμεση τεχνική ελέγχου της μεθόδου «ανάλυσης ρευστότητας», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, λόγω παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/04-04-2014. Ειδικότερα, δεν εκδόθηκε αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου, κατόπιν της σχετικής εισήγησης του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου.

Δεύτερος λόγος

Μη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για να εφαρμοστεί εν προκειμένω η έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι, οι δαπάνες που δεν καλύπτουν το δηλούμενο εισοδήμα του είναι επαγγελματικές και δεν είναι μόνο προσωπικές, γεγονός που προκύπτει αβίαστα από τις υποβληθείσες τροποποιητικές του δηλώσεις, των κρινόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Τρίτος λόγος

Ο έλεγχος δεν προέβη σε υπολογισμό των πραγματικά διαθέσιμων κεφαλαίων του και της συζύγου του, από τις χρήσεις 1.1.2005 μέχρι 31.12.2016, ώστε να προσδιορίσει τα διαθέσιμα μετρητά που μπορούσε να κατέχει στην πρώτη ελεγχόμενη χρήση και εξ' αυτού του λόγου, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των πιο πάνω νομικά πλημμελών προσβαλλόμενων οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «*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, με την ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014 και ισχύει, καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ', και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Ειδικότερα, στο άρθρο 5 της ανωτέρω ΠΟΛ. ορίζεται ότι: «*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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου***, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο υπάλληλος που έφερε τη με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου στη Φορολογία Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), στις με την με αριθμό πρωτοκόλλου εισήγησή του, αποφάνθηκε ότι, η τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» είναι η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022. Ακολουθώντας, ο Υποδιευθυντής της ΔΟΥ Βέροιας, που τη συγκεκριμένη ημέρα αναπλήρωνε την Προϊσταμένη της Υπηρεσίας λόγω διήμερης άδειάς της, με την υπ' αριθμ. απόφασή του και χωρίς την έγκριση (υπογραφή) του «Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου», αποφάσισε όπως κατά τη διενέργεια μερικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος,

προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη της ατομικής οντότητας του προσφεύγοντος και με έμμεσο τρόπο για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, της «ανάλυσης ρευστότητας». Βάσει των διατάξεων της Πολ. 1050/2014, όπως τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/2014, προβλέπεται η έγκριση της διενέργειας ελέγχου με έμμεση τεχνική, κατόπιν έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης, με τη σύμφωνη γνώμη του επόπτη ελέγχου, του υποδ/ντή και του προϊσταμένου της Υπηρεσίας. Εν προκειμένω, στην απόφαση που εκδόθηκε δεν υφίσταται η σύμφωνη γνώμη των δύο εκ των τριών Προϊσταμένων που απαιτείται, για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος με την επιλεγείσα τεχνική (ανάλυση ρευστότητας).

Επειδή, υφίσταται **πλημμέλεια** επί της ελεγκτικής διαδικασίας, βάσει της οποίας προέκυψαν τα συμπεράσματα και πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με αριθμό, και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, **εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**, η οποία οδηγεί στην ακύρωση των πράξεων και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας.

Επειδή, λαμβανομένου υπόψη των διατάξεων των άρθρων 37 παρ. 2γ και 72 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής **υποχρεούται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο εντός του προβλεπόμενου χρόνου (εντός ενός έτους από την έκδοση της παρούσης)**, βάσει των διατάξεων που προαναφέρθηκαν για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, επιλέγοντας είτε εκ νέου την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας» ή τις κατονομαζόμενες με (γ) και (ε) στην παρ. 1 του άρθρ. 32 του ΚΦΔ, **με αιτιολογημένη απόφασή του, η οποία θα εκδοθεί με τη σύμφωνη γνώμη του υποδιευθυντή και του προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου**, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της, είτε επιλέγοντας κάποια εκ των τεχνικών (α) και (δ) του άρθρου 32 παρ. 1 του ΚΦΔ, με μόνη την έγκριση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας (Α. 1008/2020) ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ενώ ως προς το ΦΠΑ μόνο για το έτος 2018 για την περίπτωση που επιλεγεί κάποια εκ των τεχνικών (α) ή (δ) του άρθρ. 32 του ΚΦΔ. Στην τελευταία περίπτωση όπου τυχόν επιλεγεί κάποια εκ των (α) ή (δ) έμμεσων τεχνικών ελέγχου, η πράξη ΦΠΑ που τυχόν εκδοθεί, θα πρέπει να κοινοποιηθεί έως την 31/12/2024, όπου και είναι το χρονικό όριο της παραγραφής για το έτος 2018, αφού η ήδη εκδοθείσα οριστική πράξη για το έτος αυτό δεν είχε επίπτωση απ' τη διαπιστωθείσα τυπική πλημμέλεια, επί της προσβαλλόμενης διαδικασίας που ακολουθήθηκε από την ελεγκτική αρχή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν ως τυπικά πλημμελείς, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης ελεγκτικής διαδικασίας.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις με αριθμό και προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται αποδεκτή για τον παραπάνω ισχυρισμό, **παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.**

Αναφορικά με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας Φ.Π.Α. - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ. 1 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,» στο άρθρο 3 παρ. 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική

δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 και 4 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 2. {...}. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β)... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 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, με το άρθρο 1§2 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. 6...7. «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης

αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...] Άρθρο 8. Τιμολόγιο Πώλησης 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....[...] 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. [...] Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β' 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β' 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β' 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β' 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β' 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β' 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β' 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β' 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β' 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του

Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. **3.3.** Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, με την περ. 9.1.2. παρ. 1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, από την έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, της και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, από δαπάνες καυσίμων μεταφορικών μέσων, κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017 (σελίδα 5 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.), ποσών 1.534,63€ και 368,42€, αντίστοιχα και κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2018, ποσών 1.173,45€ και 271,70€, αντίστοιχα, καθώς επί των ληφθέντων παραστατικών δεν αναγράφηκε ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματός του, με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, ούτως ώστε να διασφαλίζονται, η συσχέτιση κάθε παραστατικού (Α.Λ.Π.) με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.

Επειδή, στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αξίας δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, δεν αποδεικνύεται ότι, οι παραδόσεις των αγαθών (καυσίμων) έγιναν σε οχήματα του προσφεύγοντα και προς το συμφέρον της ατομικής του οντότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Επειδή, τα ληφθέντα παραστατικά με ελλιπή στοιχεία, είχαν ως συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι χρησιμοποιήθηκαν για να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της και την επίτευξη των σκοπών της.

Επειδή, αναφορικά με τις προαναφερόμενες δαπάνες καυσίμων μεταφορικών μέσων στο Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται φορολογητέες εισροές μετά του φόρου αυτών, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1.-31.12.2017 και 1.1.-31.12.2018, βάσει δηλώσεων, ελέγχου και παρούσας απόφασης, όπως παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εισροών	196.267,12	194.409,91	194.409,91
Υπόλοιπο φόρου εισροών	47.986,56	47.618,14	47.618,14

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εισροών	204.695,19	203.521,74	203.521,74
Υπόλοιπο φόρου εισροών	53.024,80	52.753,10	52.753,10

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα την «εμπορία ανταλλακτικών» και έδρα στην οδό «.....», Τ.Κ., και συγκεκριμένα: α) την ακύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, λόγω τυπικής πλημμέλειας. β) την επικύρωση των υπ' αριθμ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, σε ότι αφορά στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος που κρίθηκαν τυπικώς πλημμελείς, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύχθηκε στην παρούσα.

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

1) Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	197.462,57	197.462,57	197.462,57	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	196.267,12	194.409,91	194.409,91	(1.534,63)
Φόρος εκροών	47.391,01	47.391,01	47.391,01	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	47.986,56	47.618,14	47.618,14	(368,42)
Πιστωτικό υπόλοιπο	595,55	595,55	595,55	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		368,42	368,42	368,42
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν. 4987/2022		184,21	184,21	184,21
Σύνολο φόρου για καταβολή		552,63	552,63	552,63
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	595,55	595,55	595,55	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

2) Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	220.731,60	220.731,60	220.731,60	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	204.695,19	203.521,74	203.521,74	(1.173,45)
Φόρος εκροών	52.975,58	52.975,58	52.975,58	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	53.024,80	52.753,10	52.753,10	(271,70)
Πιστωτικό υπόλοιπο	49,22	49,22	49,22	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		271,70	271,70	271,70
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν. 4987/2022		135,85	135,85	135,85
Σύνολο φόρου για καταβολή		407,55	407,55	407,55
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	49,22	49,22	49,22	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.