



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/5/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1677

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-370, -347
E-mail : ded.ath@aade.gr,

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/ Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Εισόδημα	2017	586,10€
2			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017	8.806,45€

του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 441,58€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 44,16€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 100,36€.

2) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 8.806,45€.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, κατά την χρονική περίοδο 4/10/1988 – 8/10/2001, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis ήτο η Ο προσφεύγων για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρούσε υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με τις με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 προέβη σε συστηματική διενέργεια εμπορίας οχημάτων, χωρίς πρωτίστως να έχει προβεί σε δήλωση έναρξη εργασιών και ως εκ τούτου, σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων σε πέντε (5) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 36.693,55€ πλέον ΦΠΑ 8.806,45€.

Σε βάρος του προσφεύγοντος είχε διενεργηθεί κατά το παρελθόν έλεγχος των φορολογικών ετών 2017-2019 από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει του οποίου είχε διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων προέβαινε σε επαναλαμβανόμενες πράξεις αγοράς και πώλησης Ι.Χ. αυτοκινήτων, ιδιωτικά, δίχως να έχει προβεί πρωτίστως σε υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, δίχως να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα με τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία και δίχως να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.. Εξαιτίας του ανωτέρω γεγονότος είχαν επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμα του ΚΦΔ λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν των ανωτέρω, προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), καθώς και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα.

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος προέβη σε αυθαίρετη και καταχρηστική ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν.4172/2013. Ειδικότερα, επικαλείται ότι αυθαίρετα ο έλεγχος τον θεώρησε ως έμπορο, προσδίδοντάς του την πρόθεση επίτευξης κέρδους, παρά το γεγονός ότι διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση ζημίας από πλευράς του.
2. Εάν ασκούσε την δραστηριότητα που του καταλογίζεται και είχε ως σκοπό το κέρδος δεν θα προέβαινε σε μεταβιβάσεις των αυτοκινήτων στο όνομά του, αλλά θα τα μεταβίβαζε με πληρεξούσια ή εξουσιοδοτήσεις, ούτως ώστε να μην ήταν ο ίδιος εμφανής σε καμία πράξη αγοραπωλησίας και επιπλέον, δεν θα επιβαρυνόταν με το κόστος μεταβιβάσεων και τα ετήσια τέλη κυκλοφορίας.
3. Ουδέποτε είχε στην κατοχή του ταυτόχρονα περισσότερα από δύο (2) αυτοκίνητα για την οικογένειά του.
4. Ακόμα και αν θεωρηθούν ορθές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό του ΦΠΑ επί των πωλήσεων μη συνυπολογίζοντας τον ΦΠΑ επί των αγορών.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΟ/ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την

έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ΚΦΔ (Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής» αναφέρεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1165/2022 «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» Απόφαση της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Ψηφιακή υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής

[...]

3. Από 1/2/2023 και εφεξής οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 που αφορούν σε πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται από τις υπηρεσίες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του παρόντος, υποβάλλονται πλέον αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., ήτοι www.aade.gr, με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης του TAXISnet, εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Η ως άνω αποκλειστική, μέσω διαδικτύου, ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής, δεν ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, στους οποίους παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα χειρόγραφης υποβολής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Σε περίπτωση που υφίσταται αποδεδειγμένη αδυναμία υποβολής ψηφιακά, οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής υποβάλλονται χειρόγραφα στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της.

[...]

Άρθρο 2

Περιεχόμενο και διαδικασία της ψηφιακής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής

1. ...

2. Πριν από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και του τυχόν αιτήματος αναστολής, ο υπόχρεος επιλέγει σχετικό πεδίο το οποίο επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης και με το οποίο βεβαιώνει ότι τα επισυναπτόμενα έγγραφα και δικαιολογητικά, που συνοδεύουν την ενδικοφανή προσφυγή και το αίτημα αναστολής του και υποβάλλονται ψηφιακά, αποτελούν αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων ή επικυρωμένων αντιγράφων αυτών, τα οποία έχει στην κατοχή του και θα προσκομίσει ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εφόσον του ζητηθούν.

3. Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, μεριμνά για τη μεταφόρτωση στην εφαρμογή, σε ψηφιακή μορφή (αρχεία pdf ή zip), της υποβληθείσας

ενδικοφανούς προσφυγής, της αίτησης αναστολής και των λοιπών εγγράφων και δικαιολογητικών που επικαλείται ή προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις. Εφόσον δεν είναι δυνατή η μεταφόρτωση στην εφαρμογή των ανωτέρω εγγράφων και δικαιολογητικών που συνοδεύουν την ενδικοφανή προσφυγή, ο υπόχρεος δύναται να τα προσκομίζει στην αρμόδια φορολογική αρχή σε ψηφιακή μορφή (σε οπτικό δίσκο CD ή USB κ.λπ.), εντός προθεσμίας δύο (2) εργάσιμων ημερών από την ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής. Η φορολογική αρχή μεριμνά για την αποστολή των ως άνω στοιχείων στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με κάθε πρόσφορο μέσο, εντός της προθεσμίας της παρ. 8 του παρόντος.

4. ...

5. ...

6. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής απαιτείται να φέρουν Ψηφιακή Βεβαίωση Εγγράφου που εκδίδεται μέσω gov.gr, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 27 του ν.4727/2020. Τα ως άνω ισχύουν και για την προβλεπόμενη, στην παρ. 3 του άρθρου 6 της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1440) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 επί του αιτήματος αναστολής, καθώς και για το συμπληρωματικό υπόμνημα που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 2 της παρούσας.

7. Μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής από τον υπόχρεο, παράγεται αυτόματα από την εφαρμογή αποδεικτικό υποβολής σε ψηφιακή μορφή, το οποίο περιλαμβάνει τα στοιχεία του προσφεύγοντος, τις προσβαλλόμενες πράξεις, τον αριθμό πρωτοκόλλου και την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής.

8. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1165/2022 Απόφαση της ΑΑΔΕ από την 1/2/2023 και εφεξής οι ενδικοφανείς προσφυγές υποβάλλονται πλέον αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα.

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε, ήτοι εντός της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, που ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι **εμπρόθεσμα**.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με την με αριθ. Α.1165/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς το σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής δεν φέρει ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου μέσω του gov.gr. **Ωστόσο, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης κρίνεται σκόπιμη η εξέτασή της.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΣΙΜΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει

εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

[...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο

και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167)

«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. ...

[...].

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...

[...]

5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της ως άνω διάταξης αναφέρεται ότι: «Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής, η οποία καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης κάθε μεμονωμένης, συμπτωματικής πράξης ή και συστηματικής διενέργειας πράξεων που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους σύμφωνα με τους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 29. Για τον καθορισμό της συστηματικής διενέργειας τίθενται κριτήρια ανάλογα με το αν πρόκειται για ακίνητα ή κινητά περιουσιακά στοιχεία».

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. ...

...».

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΦΠΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. ...».

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΦΔ

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

Άρθρο 13. Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 προέβη σε συστηματική διενέργεια εμπορίας οχημάτων, χωρίς πρωτίστως να έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών και ως εκ τούτου, σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων σε πέντε (5) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 36.693,55€ πλέον ΦΠΑ 8.806,45€, ήτοι:

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω Πληροφοριακών Εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, σε βάρος του προσφεύγοντος είχε διενεργηθεί κατά το παρελθόν έλεγχος των φορολογικών ετών 2017-2019 από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει του οποίου είχε διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων προέβαινε σε επαναλαμβανόμενες πράξεις αγοράς και πώλησης Ι.Χ. αυτοκινήτων, ιδιωτικά, δίχως να έχει προβεί πρωτίστως σε υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, δίχως να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα με τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία και δίχως να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, κατά το επίμαχα φορολογικά έτη, προέβη στις κάτωθι αγοραπωλησίες Ι.Χ., ήτοι:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ & ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΙΧ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			
	ΑΓΟΡΕΣ ΙΧ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΙΧ	
2017	ΑΓΟΡΑ 5 ΙΧ	54.461,25	ΠΩΛΗΣΗ 5 ΙΧ	45.500,00
2018	ΑΓΟΡΑ 5 ΙΧ	61.200,00	ΠΩΛΗΣΗ 4 ΙΧ	55.790,00
2019	ΑΓΟΡΑ 5 ΙΧ	60.700,00	ΠΩΛΗΣΗ 6 ΙΧ	66.400,00
ΣΥΝΟΛΟ		176.361,25		167.690,00

Επειδή, εξαιτίας του ανωτέρω γεγονότος είχαν επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος και πρόστιμα του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ..

Επειδή, ο προσφεύγων στρεφόμενος κατά των πράξεων επιβολής προστίμου του ΚΦΔ άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της με την με αριθ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν των ανωτέρω, προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), καθώς και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της με αριθ. προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης οικείας εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου, υπολογίζοντας τα φορολογητέα κέρδη με συντελεστή μικτού κέρδους επί των πωλήσεων, ύψους 5,47%, όπως προκύπτει από τα δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, ήτοι ποσό 2.007,20€:

Επειδή, ο προσφεύγων δεδομένης της μη έναρξης εργασιών δεν ήτο δυνατό να λάβει σχετικό φορολογικό στοιχείο και ως εκ τούτου, δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι αγορές των Ι.Χ.. Επιπλέον, δεδομένου ότι με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 4.403,23€ (8.806,45€ X 50%). Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατά την έκδοση της με αριθ. προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ δεν υπολόγισε εκ νέου πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, καταλογίζονται μόνο φόρο εκροών επί μη δηλωθέντων πωλήσεων Ι.Χ., ποσού 8.806,45€.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει ισχυρισμούς, που έχουν ήδη προβληθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας με την με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε στο σύνολό της με την με αριθ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/ Περίοδος
1			Εισόδημα	2017
2			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017

1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης), φορ. έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	441,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	44,16€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	100,36€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	586,10€

2) ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης), φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	8.806,45€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.806,45€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.