



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1904

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 2131312368 – 347
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 10-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, Τ.Κ....., κατά των:

Α) με αριθμό/06-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και

Β) με αριθμό/06-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 15-03-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από 10-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθμό/06-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 22.043,48 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 11.021,74 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.145,93 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **37.211,15 €**.

Β) Με την με αριθμό/06-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 9.539,13 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού 4.769,57 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **14.308,70 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εδράζονται στις από 06-03-2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στις 07-03-2024 στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα**, σύμφωνα με την από 15-03-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ακολούθως, ο έλεγχος στις 13-03-2024 προχώρησε στην κοινοποίηση ορθής επανάληψης της με αριθμό/06-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, η οποία αναγνώστηκε την ίδια ημέρα από τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 20-01-2015 με κύρια δραστηριότητα: «.....» και σε διακοπή εργασιών στις 31-08-2022.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/15-01-2024** Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος (Εφαρμογή διατάξεων του ν.4172/2013), της με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/15-01-2024** Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. (Εφαρμογή διατάξεων του ν.2859/2000 Κώδικας ΦΠΑ) και της με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/15-01-2024** Πληροφοριακής Έκθεσης

Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Εφαρμογή διατάξεων του ν.4308/2014) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2023, για την οντότητα «.....» με ΑΦΜ και οι δύο πρώτες ειδικότερα εξ' αυτών αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από 06-03-2024 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψαν για την επιχείρηση του προσφεύγοντος τα ακόλουθα:

Από την ύπαρξη και επεξεργασία του κατασχεθέντος ηλεκτρονικού αρχείου σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. (Ελληνική Αστυνομία/Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ στο φορολογικό έτος 2018. Το αποτέλεσμα των ενεργειών αυτών ως προς την φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ αναλύεται στους ακόλουθους πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018						
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ (1)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ) (2)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (3) = (1) + (2)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΠΟΣΟ	ΔΙΑΦΥΓΩΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
721.543,10 €	47.476,92 €	38.772,19 €	86.249,11 €	22% - 45%	38.772,19 €	10.545,71 €
			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ			
ΣΥΝΟΛΑ	47.476,92 €	38.772,19 €	86.249,11 €		38.772,19 €	10.545,71 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2018		
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ 24%
1/6/2018 - 30/6/2018	38.772,19 €	9.305,33 €
ΣΥΝΟΛΑ	38.772,19 €	9.305,33 €

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΔΙΑΦΥΓΩΝ ΦΠΑ
	38.772,19 €	24%	9.305,33 €
ΣΥΝΟΛΟ	38.772,19 €		9.305,33 €

Για τους παραπάνω λόγους το 1ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του ν.2859/2000, αντίστοιχα.

Προς τούτο, σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντος εκδόθηκε η με αριθμό/19-02-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (σε αντικατάσταση της με αριθμό/07-02-2024 εντολής λόγω αντικατάστασης ελεγκτή) για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (01.01-31.12.2018).

Με την αρχική έκδοση εντολής ελέγχου είχε συνταχθεί η με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2024/12-02-2024 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 12-02-2024 και αναγνώσθηκε στις 13-02-2024.

Ο προσφεύγων προσήλθε στο 1ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και προσκόμισε τα ζητηθέντα στο οριζόμενο διάστημα των πέντε (5) ημερών.

Ακολούθως, συντάχθηκε η με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2024/21-02-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 21-02-2024 και αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα.

Επιπλέον, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθ./05-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) – Κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 Ν.2690/1999), στο οποίο κατέγραψε τις διαπιστώσεις του, μαζί με τις Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, τα οποία κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 05-03-2024 και αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα.

Επί του ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων απάντησε με τις με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΙ 2024/06-03-2024 έγγραφες απόψεις του.

Ακολούθως, το 1ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αφού έλαβε υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντος, προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τον εξής λόγο:

«...η προκείμενη αιτιολογία στερείται εκ των πραγμάτων ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας, με αποτέλεσμα οι διαπιστώσεις του ελέγχου και κατ' επέκταση οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις τυγχάνουν άκυρες, άνευ άλλου τινός, ως παντελώς αναιτιολόγητες.».

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

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.

...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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.

...

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 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 κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 μετά από έλεγχο 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. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 19-12-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στις 22-10-2020 διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος και κατασχέθηκαν με τις υπ' αριθ. και/22-10-2020 εκθέσεις κατάσχεσης ηλεκτρονικά αρχεία από τους εν χρήσει ΦΗΜ στην έδρα και το υποκατάστημα της ως άνω επιχείρησης. Επίσης, στις 17-06-2021 με την υπ' αριθ./17-06-2021 έκθεση κατάσχεσης ελήφθησαν τα λογιστικά βιβλία, καθώς και οι συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (Zout) φορολογικού έτους 2018 της εν λόγω επιχείρησης. Τα ηλεκτρονικά αρχεία που ελήφθησαν με ασφαλή τρόπο με τις ανωτέρω κατασχέσεις εστάλησαν στην ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. προς επεξεργασία.

Από την με αρ.-β' /24-06-2021 έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. βρέθηκαν εγκατεστημένα τα προγράμματα τα οποία έχουν αναλυτικά επεξηγηθεί ως προς την λειτουργία τους στην με αρ.....-3-γ' έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας.

Επιπλέον, στις σχετικές εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης τηςΔ.Ε.Ε. αναφέρεται ότι ανευρέθηκε, μεταξύ άλλων προγραμμάτων, η χρήση του προγράμματος με ονομασία "ZCALC" για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία -προγράμματα με στόχο την μείωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την από 06-03-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 10.213,32 €, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις διατάξεις της περ.ιβ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις φερόμενες ως μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 8.801,63 €, θα προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, τα οποία μέχρι την έκδοση της παρούσας δεν προσκόμισε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 06-03-2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 10-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό/06-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και

Β) με αριθμό/06-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Η με αριθμό/06-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	47.482,14	96.467,65	96.467,65	48.985,51
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				22.043,48
	Χρεωστικό ποσό	7.910,11	29.953,59	29.953,59	
Προκαταβολή φόρου		760,06	760,06	760,06	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			11.021,74	11.021,74	11.021,74
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.887,16	6.033,09	6.033,09	4.145,93
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	-
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		366,67	366,67	366,67	-
Διαφορά συμψηφισμού		25.778,55	25.778,55	25.778,55	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		37.211,15	37.211,15	37.211,15
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό/06-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		721.656,16	760.428,35	760.428,35	38.772,19
Αξία φορολογητέων εισροών		476.752,66	475.768,46	475.768,46	984,20
Φόρος εκροών		173.197,47	182.502,80	182.502,80	9.305,33
Υπόλοιπο φόρου εισροών		173.197,47	172.963,67	172.963,67	233,80
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			9.539,13	9.539,13	9.539,13
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			4.769,57	4.769,57	4.769,57
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			14.308,70	14.308,70	14.308,70
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.