



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 347
: 213 1312 357
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα 05.02.25

Αριθμός απόφασης :223

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1) Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), (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 10.10.24 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, αριθμός, ΤΚ: κατά των υπ' αρθ' :

α)/13.09.2024 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

β)/13.09.2024 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών .

γ)/13.09.2024 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5) Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την από 13.09.24 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση .

6) Το από 29.10.24 υπόμνημα πρόσθετων λόγων που υπέβαλε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.

7) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

8) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.10.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών, τηρώντας προς τούτο απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) .

Η ΥΕΔΔΕ Πάτρας (Τμήμα Γ 1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ της Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΡΙΠΟΛΗΣ) με το υπ' αριθ' πρωτ. /17.01.23 έγγραφό της απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ την από 17.01.2023 «Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου» που αφορά την ελεγχθείσα ατομική επιχείρηση του ως άνω προσφεύγοντος, σύμφωνα με την οποία στα πλαίσια της υπ' αριθ' /30.08.21 εντολής ελέγχου διενήργησε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/13 & ν. 4174/13 για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 .

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν δαπάνες καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία και εκπιπτόμενες από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε (καταλογίζοντας αυτές ως λογιστικές διαφορές) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 & 23 του Ν. 4172/13.

Ακολούθως ο έλεγχος κοινοποίησε Σημείωμα Διαπιστώσεων και Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού στον ελεγχόμενο ο τελευταίος υπέβαλε στην Φορολογική Αρχή το υπ' αριθ' πρωτ. /15.07/24 έγγραφο με απόψεις τις οποίες η Φορολογική Αρχή δέχθηκε μερικώς, μειώνοντας τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και εκδίδοντας οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού με τα ακόλουθα στοιχεία:

Φορολ. έτος	2018	2019	2020
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού	/13.09.24	/13.09.24	/30.09.24
Διαφορά φορολογητέας βάσης	13.822,48	45.619,21	26.956,11
Διαφορά φόρου	6.102,08	20.344,93	9.889,40

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	3.051,04	10.172,47	4.944,70
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.035,61	3.707,55	
Συνολικό ποσό για καταβολή	10.188,73	34.224,95	14.834,10

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

α) **Μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών** (αγορά καυσίμων, είδη διατροφής κλπ) από την Φορολογική Αρχή, διότι το σύνολο των δαπανών αγοράς καυσίμων κίνησης για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020 αφορούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησής του και τα παραστατικά εξόδων προς έκπτωση δαπανών έχουν καταχωρηθεί στα Βιβλία Εσόδων -Εξόδων. Επί πλέον οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας πάντα προς το συμφέρον της επιχείρησης καθώς συσχετίζονται με τον επιχειρηματικό σκοπό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1 του ν. 4172/13.

β) Η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις παραβιάζοντας την Αρχή Αμεροληψίας, την Αρχή της Χρηστής Διοίκησης και της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης του Διοικούμενου συντάσσοντας έκθεση ελέγχου με αόριστα πορίσματα και **ανύπαρκτη αιτιολογία**.

Από την Υπηρεσία μας επισημαίνεται ότι στην έκθεση της Δ.Ο.Υ. Πατρών και στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται ότι η πρώτη αποδέχτηκε προς έκπτωση ποσοστό **30%** του ύψους των **δαπανών καυσίμων** ενώ από την οικεία Έκθεση Ελέγχου προκύπτει ότι έγινε αποδεκτό το **30%** όλων των μη εκπιπτόμενων δαπανών του **αρ. 23 του Κ.Φ.Ε. πλην της μισθοδοσίας** ως αυτές προκύπτουν από τους πίνακες στις σελίδες 37, 56 και 74 της Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΔΔΕ Πατρών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **21 § 1 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα)** του **Ν. 4172/13** ορίζεται ότι :

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22 (Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες)** του **Ν. 4172/13** ορίζεται ότι :

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **23** (*Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες*) του **Ν. 4172/13** ορίζεται ότι :

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

.....

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

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1113/2015** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 22.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...

Άρθρο 23

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

....β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33 §§ 1 & 2** του ν. **5104/2024**, « Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός

προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε

είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου...».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/24 με τίτλο ορίζονται τα ακόλουθα: «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 77 «Βάρος Απόδειξης» του ν.5104/2024 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».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (**Ν. 2690/1999**) με τίτλο «**Αιτιολογία**» ορίζονται τα ακόλουθα: «**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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. **1** αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Εξάλλου, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, **ΣτΕ 3692/2001, ΣτΕ 4223/2000**). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (**ΣτΕ 2584/2001**) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (**ΣτΕ 941/1989, ΟΛ ΣτΕ 3158/1976**).

Περαιτέρω, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012**), ενώ τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών

συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' 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, τους επιβληθέντες φόρους / πρόστιμα.

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 διορθωτικού προσδιορισμού, δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου 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 πράξης, 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.4172/2013 , η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του(ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 13.09.24 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών, ο έλεγχος υιοθετεί τα αποτελέσματα της Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΕΔΕ Πατρών χωρίς να προβεί σε επαλήθευση αυτών, αρκείται δε στην μείωση μέρους των καταλογισθέντων από την ΥΕΔΔΕ ως μη εκπιπτόμενων δαπανών κατά ποσοστό 30%.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

-Δεν εφάρμοσε τα οριζόμενα στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α1293/2019 και δεν διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις για την προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων των ελεγχόμενων ετών.

-Αρκέστηκε στη συνοπτική παράθεση των διαπιστώσεων της ΥΕΕΔΕ Πατρών, αναφέροντας μόνο τα σύνολα των ανά είδος λογιστικών διαφορών και εκδίδοντας σημείωμα διαπιστώσεων και

προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό με πανομοιότυπα ποσά με τα αναγραφόμενα στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΕΔΕ Πατρών χωρίς να αναφέρεται σε επαλήθευση αυτών.

Επειδή, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

-Δεν παρατίθεται πίνακας με τις τελικές λογιστικές διαφορές, δεδομένου μάλιστα ότι αυτές διαφοροποιούνται σε σχέση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων λόγω αποδοχής του 30% μέρους των αρχικώς χαρακτηρισμένων ως μη εκπιπτόμενων δαπανών.

-Λανθασμένα αναφέρεται ότι η Δ.Ο.Υ. Πατρών αποδέχτηκε προς έκπτωση ποσοστό 30% του ύψους των δαπανών καυσίμων ενώ έγινε αποδεκτό το 30% όλων των μη εκπιπτόμενων δαπανών του αρ. 23 του Κ.Φ.Ε. πλην της μισθοδοσίας ως αυτές προκύπτουν από τους πίνακες στις σελίδες 37, 56 και 74 της Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΔΔΕ Πατρών. Λόγω αυτού το σκεπτικό του ελέγχου ως αυτό αναπτύσσεται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, τελεί σε αναντιστοιχία με τα καταλογισθέντα ποσά.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανύπαρκτης αιτιολογίας της έκθεσης Ελέγχου κρίνεται βάσιμος. Συνεπώς, ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος γίνεται δεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις ακυρώνονται λόγω τυπικής πλημμέλειας

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων, η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής παρέλκει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 72 § 6 του ν.5104/2024, και του άρθρου 4 § 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της της από 10.10.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: για λόγους τυπικής πλημμέλειας και την ακύρωση των υπ' αριθ' :

α)/13.09.2024 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

β)/13.09.2024 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών .

γ)/13.09.2024 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Πατρών .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του 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.