



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28-04-2025

Αριθμός απόφασης: 1166

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου:

α) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους **2018**,

β) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους **2019**,

γ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**,

δ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** και

ε) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020**, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **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:

- Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2018, καταλογίσθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου 2.309,36 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.154,68 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 159,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.623,18 ευρώ**.

- Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2019, καταλογίσθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου 2.169,29 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.084,65 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 83,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.337,35 ευρώ**.

- Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**, καταλογίσθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 2.498,47 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.249,24 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.747,71 ευρώ**.

- Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019**, καταλογίσθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 2.395,30 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.197,65 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.592,95 ευρώ**.

- Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020**, καταλογίσθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 1.775,11 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 887,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.662,66 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καθώς και της από έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας Α' Υποδιεύθυνσης προληπτικών ελέγχων (Τρίπολης), διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), για τις χρήσεις 2018 έως 23/04/2021, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος έχει κύρια δραστηριότητα, σε συνέχεια της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας που αφορούσε τις χρήσεις 2016 έως 23/04/2021.

Στα πλαίσια του ελέγχου καταγράφηκαν τα οχήματα που έχει στην κατοχή της η ελεγχόμενη επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για την άσκηση της κύριας δραστηριότητάς της.

Συγκεκριμένα κατά τα ελεγχόμενα έτη διέθετε τα κάτωθι επαγγελματικά οχήματα:

- Ένα (1) όχημα (Φ.Δ.Χ.) για μεταφορά, με αριθμό κυκλοφορίας
- Έναν (1) ελκυστήρα με επικαθήμενο με αριθμό κυκλοφορίας

Από την επισκόπηση των στοιχείων εσόδων διαπιστώθηκε πως η ελεγχόμενη παρείχε υπηρεσίεςτόσο σε ιδιώτες και ιδιωτικές επιχειρήσεις όσο και σε δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης των δήμων Επίσης διαπιστώθηκε ότι τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδιδε, είτε σε άλλες οντότητες είτε σε δημοτικές επιχειρήσεις, εκδίδονταν την ημέρα που παρείχε τις αντίστοιχες υπηρεσίες.

Από την επισκόπηση των στοιχείων εξόδων διαπιστώθηκε πως η ελεγχόμενη καταχωρούσε πλήθος δαπανών για αγορά καυσίμων με παραστατικά στοιχεία **αποκλειστικά αποδείξεις λιανικής πώλησης** που λάμβανε από διάφορα πρατήρια υγρών καυσίμων. Στις εν λόγω αποδείξεις **δεν αναγράφονταν οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων της επιχείρησης** (η οντότητα διαθέτει δύο οχήματα), όπως αυτό απαιτείται βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1003/2014 παράγραφος 9.1.2. Παρόλα αυτά ο έλεγχος δέχθηκε πως οι δαπάνες αυτές αφορούν σε λειτουργικές και παραγωγικές δαπάνες της οντότητας δεδομένου πως για την επίτευξη της δραστηριότητάς της είναι απαραίτητη η χρήση των οχημάτων της. Ο έλεγχος διαπίστωσε πως οι δαπάνες καυσίμων αφορούν το μεγαλύτερο μέρος των διαφόρων εξόδων της ελεγχόμενης.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η δαπάνη καυσίμου αφορά σε άμεση κατανάλωση αυτού για την κυκλοφορία των οχημάτων της ελεγχόμενης και συνεπώς μετέχει στην παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης ταυτόχρονα με την πραγματοποίηση των υπηρεσιών και κατ' επέκταση με τα έσοδα της ελεγχόμενης, καθώς όπως προαναφέρθηκε από τον έλεγχο των παραστατικών εσόδων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη τιμολογούσε την ίδια ημέρα που παρείχε και τις υπηρεσίες της.

Ωστόσο από τον έλεγχο των παραστατικών εσόδων και δαπανών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι αρκετές φορές και ενώ υπήρχε προμήθεια καυσίμων σε περιοχή που δεν ήταν πλησίον στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης δεν συνοδεύονταν από την αντίστοιχη έκδοση παραστατικού εσόδου.

Ειδικότερα:

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την συσχέτιση του άμεσου κόστους (εν προκειμένω) των καυσίμων) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με τα πραγματοποιηθέντα έσοδά της αναζήτησε πληροφορίες σχετικά με τα δρομολόγια και τις διαδρομές που πραγματοποιεί η

επιχείρηση, τόσο από τα τηρούμενα βιβλία της όσο και από τις Υπηρεσίες με τις οποίες συνεργάστηκε (.....).

Από τον έλεγχο των παραστατικών και κατόπιν πληροφοριών που δόθηκαν από τις δημοτικές επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι οι διαδρομές που συνήθως εκτελούν τα οχήματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είναι οι διαδρομές που εκτελούνται κατά την μετάβαση από την έδρα της προς τα ακίνητα των πελατών της, και διαδρομές για την παράδοσηκυρίως στην όπου δεν κατέβαλε κανένα τέλος χρήσης στην αρμόδια Δημοτική Επιχείρηση, και σε ελάχιστες περιπτώσεις στην, ενώ τα που λάμβανε από πελάτες που βρίσκονται στοντα εναποθέτει στην Επίσης η προσφεύγουσα μεταφέρειπρος την εγκατάσταση της

Τα δρομολόγια που πραγματοποιούσε η ελεγχόμενη για την εκτέλεση των εργασιών της ήταν σε γενικές γραμμές τα κάτωθι όσον αφορά το όχημα:

- Από την έδρα της (.....) προς την εγκατάσταση του πελάτη της. Από την εγκατάσταση του πελάτη της προς την για απόρριψη των και είτε επιστροφή στην έδρα της είτε μετάβαση σε άλλον πελάτη και στη συνέχεια πάλι στην Μετά την απόρριψη των στηνκαι αφού δεν έχει να εξυπηρετήσει άλλον πελάτη, επιστροφή στο
- Από την έδρα της προς την εγκατάσταση του πελάτη της. Από την εγκατάσταση του πελάτη της προς την για και είτε επιστροφή στην έδρα της είτε μετάβαση σε άλλον πελάτη κλπ.
- Από την έδρα της προς την εγκατάσταση του πελάτη της. Από την εγκατάσταση του πελάτη της προς την για απόρριψη των και είτε επιστροφή στην έδρα της είτε μετάβαση σε άλλον πελάτη κλπ.

Ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω ως προς την κίνηση των οχημάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, αποτύπωσε σε ημερολόγιο τις κινήσεις των οχημάτων, όπως προκύπτουν από τα στοιχεία εσόδων που έχει εκδώσει η ελεγχθείσα καθώς και την προμήθεια καυσίμων με αναλυτική πληροφόρηση ως προς την ημερομηνία της συναλλαγής, το είδος του φορολογικού στοιχείου, την σειρά του φορολογικού στοιχείου και τον αύξοντα αριθμό του φορολογικού στοιχείου, τα στοιχεία του πελάτη, την καθαρή αξία του φορολογικού στοιχείου, την τοποθεσία όπου παρασχέθηκε η αντίστοιχη υπηρεσία, το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης του πρατηρίου υγρών καυσίμων, τα λίτρα που προμηθεύτηκε, το πρατήριο και η τοποθεσία του.

Από την αποτύπωση των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχθείσα επιχείρηση προμηθευόταν καύσιμα από διάφορα πρατήρια της ευρύτερης περιοχής από τα οποία φέρεται να αγοράζει καύσιμα για τα οχήματά της ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Κάποια από αυτά βρίσκονται πολύ κοντά στο υποκατάστημα της (βρίσκονται στην ίδια οδό και σε απόσταση μικρότερη του ενός χιλιομέτρου), ενώ άλλα βρίσκονται αρκετά μακριά, σε διαφορετικά δημοτικά διαμερίσματα από την έδρα της ελεγχόμενης.

Από την προεπισκόπηση των δαπανών καυσίμων σε σχέση με τα πραγματοποιημένα έσοδα όπως αυτά αποτυπώθηκαν ανά ημερομηνία, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη προμηθευόταν καύσιμα ακόμα και σε ημερομηνίες κατά τις οποίες δεν έχει εκδώσει κανένα φορολογικό στοιχείο εσόδου, δηλαδή σε ημερομηνίες που δεν έχει παράσχει υπηρεσίες σε πελάτες της. Το ίδιο γεγονός διαπιστώθηκε σε πλήθος περιπτώσεων, ήτοι σε ημερομηνίες κατά τις οποίες η

ελεγχόμενη δεν διενήργησε καμία παροχή υπηρεσίας, προμηθεύτηκε καύσιμα από πρατήρια που δεν βρίσκονται πλησίον στην έδρα της και μάλιστα σε κάποιες μέρες έχει εφοδιαστεί περισσότερες από μία φορά καύσιμα. Επίσης διαπιστώθηκε πως σε ημερομηνίες κατά τις οποίες η ελεγχόμενη έχει εκδώσει στοιχείο εσόδου (ήτοι παρείχε υπηρεσία και εκτέλεσε δρομολόγιο), έχει προμηθευτεί καύσιμα από πρατήρια που βρίσκονται σε άλλη κατεύθυνση και εκτός δρομολογίου της, πχ. Ενώ έχει διενεργήσει στην περιοχή τουφέρεται να έχει προμηθευτεί καύσιμα στο Άργος.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι:

-Ο εφοδιασμός των οχημάτων της επιχείρησης με καύσιμα είναι απαραίτητος για την απρόσκοπτη και συνεχή λειτουργία τους και γίνεται στον ίδιο χρόνο με την εκτέλεση της υπηρεσίας που παρέχουν (βάσει κοινής λογικής και πρακτικής, τα οχήματα δεν εφοδιάζονται καύσιμα για υπηρεσία που θα εκτελέσουν μετά από μία εβδομάδα ή μήνα αλλά εφοδιάζονται κατά την έναρξη ή κατά την εκτέλεση ή κατά την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών).

-Στα σχετικά φορολογικά στοιχεία δαπανών καυσίμων (τα οποία στο σύνολό τους είναι αποδείξεις λιανικής πώλησης) δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου οχήματος), επομένως δεν μπορεί να διαπιστωθεί ποιο όχημα αφορά η κάθε προμήθεια καυσίμου.

-Η ελεγχθείσα δηλώνει δαπάνες καυσίμων εξαιρετικά μεγάλες σε σχέση με τα έσοδά της ήτοι υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ των καταναλωθέντων λίτρων ανά μήνα σε σχέση με τα μηνιαία ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

-Η δαπάνη καυσίμων είναι άμεσα συνδεδεμένη και ανάλογη με την παραγωγική δυνατότητα της οντότητας ενώ τα επαγγελματικά αυτοκίνητα είναι ο μοναδικός συντελεστής παραγωγής της πλην της προσωπικής εργασίας του ιδίου και τυχόν εργάτη.

-Από τα προσκομισθέντα στοιχεία εσόδων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εξέδιδε τα τιμολόγια προς τους πελάτες της την ίδια ημέρα που παρείχε και την υπηρεσία και όχι μεταγενέστερα οπότε δεν υπάρχει ετεροχρονισμός εσόδων σε σχέση με τα έξοδα.

-τα οχήματα αυτά είναι ειδικά οχήματα τα οποία εκτελούν συγκεκριμένες εργασίες και δεν κυκλοφορούν παρά μόνο για να παράσχουν τις υπηρεσίες για τις οποίες είναι κατασκευασμένα, ήτοι ένα κυκλοφορεί για να συλλέξει και απορρίψει αυτά τα, και

-ότι τα οχήματα της ελεγχθείσας κινούνταν στις περιοχές όπου βρίσκονταν τα πρατήρια – προμηθευτές προκειμένου να εκτελέσουν εργασίες, καθώς σε κάθε άλλη περίπτωση (π.χ. εφοδιασμός για μελλοντική κίνηση) τα οχήματα θα εφοδιάζονταν από παραπλήσιο στο υποκατάστημα της επιχείρησης πρατήριο, όπως αυτό έχει γίνει σε κάποιες περιπτώσεις.

-από την εξέταση επίσης των παραστατικών στοιχείων εξόδων διαπιστώθηκαν οι περιπτώσεις που η ελεγχθείσα μετέβη σε κάποιες από αυτές τις περιοχές για επισκευή, αγορά ανταλλακτικών, αλλαγή ελαστικών κλπ., οπότε τεκμηριώνεται η μετάβαση σε αυτές τις κατευθύνσεις για άλλο σκοπό πλην της παροχής υπηρεσίας. (Όπου διαπιστώθηκε τέτοια μετάβαση ο έλεγχος δεν θεώρησε ότι υφίσταται περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου).

Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα πως η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν εξέδωσε:

- Τη χρήση 2018 ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο εσόδου σε εβδομήντα δύο (72) περιπτώσεις,
- Τη χρήση 2019 ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο εσόδου σε ενενήντα τρεις (93) περιπτώσεις,
- Τη χρήση 2020 ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο εσόδου σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις.

Δεδομένου ότι αφενός στα παραστατικά των καυσίμων δεν αναγράφεται το όχημα το οποίο προμηθεύτηκε καύσιμο και αφετέρου από την πλευρά της επιχείρησης δεν υφίσταται καμία πληροφόρηση, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των ως άνω μη εκδοθέντων στοιχείων έλαβε υπόψη τον μέσο όρο της αμοιβής που εισέπραττε η ελεγχόμενη για σε ιδιώτες , και δεδομένου ότι διαπιστώθηκαν μεγάλες διακυμάνσεις στα έσοδα της ελεγχόμενης ανά κατανάλωση 100 λίτρων καυσίμου για τον προσδιορισμό των εσόδων, λήφθηκε επίσης ο σταθμικός μέσος όρος εσόδου ανά 100 λίτρα καυσίμου.

Από την ελεγκτική επαλήθευση τελικώς της συσχέτισης άμεσου κόστους και ακαθαρίστων εσόδων διαπιστώθηκε (ως αναλυτικά καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου) ότι η ελεγχθείσα επιχείρηση για πραγματοποιηθέν άμεσο κόστος καυσίμων δεν εμφάνισε έσοδα κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως εξής ανά ελεγχόμενη χρήση:

Φορολογικό έτος	2018	2019	2020
Αποκρυσταλλία ύλη (βάσει ελέγχου)	13.016,42	12.226,92	9.171,41

Τα τελικά αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το με αριθ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου**, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε με αποτέλεσμα κατόπιν των διαπιστώσεων του ως άνω ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- από το κοινοποιηθέν στον ίδιο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας μέχρι τις οριστικές πράξεις της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου μεταβλήθηκε η καθαρή αξία των παραβάσεων που του καταλογίζεται, πλην όμως, ουδέποτε η Φορολογική Αρχή του κοινοποίησε τη μεταβολή αυτή.
- Αβάσιμος που στερείται λογικής συνάφειας και τεκμηρίωσης ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα οχήματα της επιχείρησης εκτελούν συγκεκριμένες εργασίες και δεν κυκλοφορούν «παρά μόνο για να παράσχουν τις υπηρεσίες για τις οποίες είναι φτιαγμένα» ως εκ τούτου αφού κινήθηκαν έπρεπε να είχε εκδοθεί την ίδια ημέρα απόδειξη ή τιμολόγιο.
- Αβάσιμο και αναληθές το γεγονός ότι, ενώ απέρριπτε που συγκέντρωνε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη κυρίως στην, ο έλεγχος του καταλόγισε τουλάχιστον 27 περιπτώσεις «μη τιμολογηθέντων δρομολογίων» καθώς προμήθευε το όχημά του με καύσιμα είτε στο είτε κινούμενος προς την περιοχή του, προκειμένου να απορρίψει τα ήδη τιμολογηθέντα .

- Αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου για 266 παραβάσεις περί μη τιμολόγησης για παροχή υπηρεσιών στην ισχυριζόμενος ότι δεν υφίσταται περιορισμός ως προς τον τόπο εναπόθεσης των και ότι εισέρχεται σε όλες τις που έχει σύμβαση με κριτήριο το χαμηλότερο κόστος, τις ιδιαιτερότητες του οχήματος που χρησιμοποιεί και την καλύτερη εξυπηρέτηση του ημερήσιου προγράμματός του.
- Δαπάνες καυσίμων αξίας έως είκοσι (20) ευρώ που καταχώρησε εκ παραδρομής στα βιβλία της επιχείρησής του, αντί να απορριφθούν ως μη εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, χρησιμοποιήθηκαν σε 63 περιπτώσεις «τιμωρητικά» από τον έλεγχο για να του βεβαιωθούν παραβάσεις δήθεν «μη τιμολογηθέντων» δρομολογίων.
- Λανθασμένη εφαρμογή της Α.1413/2019 καθώς επίσης και εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ και δεν υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση για έμμεσες τεχνικές και επιλογής μεθόδου με αυθαίρετη παράλληλα επιλογή του μήνα που εφάρμοσε ο έλεγχος ως περίοδο αναφοράς. Για τον λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν (ΔΕΔ 2075/2022).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

« 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«άρθρο 1

...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

άρθρο 5

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. [...]

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. [...]

άρθρο 8

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

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

[...]

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

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

άρθρο 11

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

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

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

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο

εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

άρθρο 12

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό 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) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

...

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

άρθρο 13

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

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

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή στην ΠΟΛ.1003/2014 παράγραφος 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 28

Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 32 ΚΦΔ), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 27 - Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

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 τον 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το Α. 1293/2019 «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

.....

Άρθρο 11

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2015/2020** «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», ορίζονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. ...

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α)όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται

σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β)όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ)όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«ΑΡΘΡΟ 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και

δ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 .

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

....

ΑΡΘΡΟ 4

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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 έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, ως αναφέρθηκε αναλυτικά στο ιστορικό της υπόθεσης, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος χρήσεων 2018-2020, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και διενεργήθηκαν αναλυτικές επαληθεύσεις στο πλαίσιο των οποίων διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις πραγματοποιήθηκαν δρομολόγια των επαγγελματικών του οχημάτων ως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. χωρίς να έχει εκδοθεί σχετικό φορολογικό στοιχείο εσόδου καθιστώντας έτσι αναξιόπιστο το τηρούμενο λογιστικό σύστημα ως προς την παρακολούθηση των συναλλαγών της ατομικής του επιχείρησης. Η ελεγκτική αρχή κατόπιν των ανωτέρω προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε και προσδιόρισε την αποκρυβείσα ύλη ανά χρήση ως εξής:

Φορολογικό έτος	2018	2019	2020
Αποκρυβείσα ύλη (βάσει ελέγχου)	13.016,42	12.226,92	9.171,41

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και στην έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, ισχυρίζεται ότι δεν παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για την έκδοση των οριστικών πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καθώς από το κοινοποιηθέν στον ίδιο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας μέχρι τις οριστικές πράξεις της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου μεταβλήθηκε η καθαρή αξία των παραβάσεων που του καταλογίζεται, πλην όμως, ουδέποτε η Φορολογική Αρχή του κοινοποίησε τη μεταβολή αυτή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας, προέκυψαν διαφορές, που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση** της ως άνω φορολογικής αρχής, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου προσκομίζοντας, το με αριθμ. πρωτ. **Υπόμνημα** με το οποίο εξέθετε αναλυτικά τις απόψεις του και το οποίο ελήφθη υπόψιν από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας καταλήγοντας στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις:

	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΠΩΣ ΑΥΤΕΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΚΑΝ ΣΤΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
--	--	--

	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ Νο			ΜΕΤΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	Αριθμός μη τιμολογηθέντων δρομολογίων ΣΔΕ Νο	Καθαρή αξία διαφοράς εσόδων ΣΔΕ Νο	Αξία Φ.Π.Α. ΣΔΕ Νο	Τελικός αριθμός μη τιμολογηθέντων δρομολογίων	Τελική Καθαρή Αξία μη τιμολογηθέντων δρομολογίων	Τελική Αξία Φ.Π.Α. μη τιμολογηθέντων δρομολογίων
2018	156	14.061,70€	3.374,81€	72	10.497,11€	2.519,31€
2019	174	14.177,99€	3.402,72€	93	9.860,42€	2.366,50€
2020	120	11.095,86€	2.663,01€	43	7.396,30€	1.775,11€

Επειδή, έπειτα από τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πατρών ο προσφεύγων κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου με την με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση, να υποβάλλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 84 του Ν.5104/2024, πλην όμως δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου σχετικά με το ύψος της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης δια της μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2018-2020, πριν την οριστικοποίησή τους και πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθόσον στις του κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά το με αρ. πρωτ.
Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Άρθ. 33 ΚΦΔ με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία ο προσφεύγων ανέγνωσε αυθημερόν, πλην όμως δεν ανταποκρίθηκε με υποβολή σχετικού υπομνήματος προς την Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1 του ΚΦΔ, 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.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου) γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα τα τελικά αποτελέσματα του ελέγχου και ο τελευταίος είχε την δυνατότητα να προβάλει τις αντιρρήσεις του επ' αυτών ή ακόμη να ζητήσει να του χορηγηθούν πρόσθετα στοιχεία στα οποία στηρίζονταν οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται κατά βάση ότι :

- Εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι τα οχήματα της ατομικής του επιχείρησης **κινούνται «παρά μόνο για να παράσχουν τις υπηρεσίες για τις οποίες είναι φτιαγμένα»** καθώς υφίστανται και άλλες περιπτώσεις μετακίνησης τους για τις οποίες δεν έπρεπε να είχε εκδοθεί απόδειξη ή τιμολόγιο.
- Εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι **τιμολογούσε πάντοτε την ίδια μέρα** που παρείχε τις υπηρεσίες, επικαλούμενος ορισμένες ημερομηνίες κατά τις οποίες έχει εκδώσει πλήθος παραστατικών για υπηρεσίες που θα ήταν αδύνατον να τις εξυπηρετήσει εντός μίας ημέρας.
- Λανθασμένη εφαρμογή της Α.1413/2019 καθώς επίσης και εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, **δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ** και δεν υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση για έμμεσες τεχνικές και επιλογής μεθόδου. Για τον λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν (.....).

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σχετικά με τη μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας για εφαρμογή έμμεσου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, σημειώνεται ότι τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και συγκεκριμένα διενεργήθηκαν αναλυτικές επαληθεύσεις στο πλαίσιο των οποίων, διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις πραγματοποιήθηκαν δρομολόγια των επαγγελματικών του οχημάτων ως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. χωρίς να έχει εκδοθεί σχετικό φορολογικό στοιχείο εσόδου καθιστώντας έτσι αναξιόπιστο το τηρούμενο λογιστικό σύστημα ως προς την παρακολούθηση των συναλλαγών της ατομικής του επιχείρησης. Συνεπεία αυτού η ελεγκτική αρχή προέβη βάσει του άρθρου 28 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. και βάσει και της με αριθ. απόφασης του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του (και συγκεκριμένα επελέγη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών) και προσδιόρισε την αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Προϊστάμενου της Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και τις απόψεις επί της προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, αναφέρουμε τα εξής:

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, που το βασικό τους πλαίσιο είναι ότι τα οχήματα της επιχείρησής του δεν κινούνται μόνο για να εκτελέσουν συγκεκριμένες εργασίες εκκένωσης ή απόφραξης, αλλά και για άλλες περιπτώσεις:

-όπως για προληπτικό έλεγχο πιθανών προβλημάτων πελατών. Σημειώνεται ότι τα εν λόγω προβαλλόμενα δεν τεκμηριώνονται καθότι για κάθε μία από τις ανωτέρω αναφερόμενες περιπτώσεις δεν έχουν εκδοθεί σχετικά παραστατικά (π.χ. για παροχή υπηρεσιών συντήρηση-επισκευής δικτύου, έλεγχος-συντήρηση εγκαταστάσεων ιδιωτών) .

-για ανεφοδιασμό καυσίμων σε επιλεγμένα πρατήρια καυσίμων, ο προσφεύγων αναφέρει επίσης ότι τα οχήματα κινήθηκαν για ανεφοδιασμό καυσίμων σε ώρες εκτός υπηρεσίας αυτών. Ωστόσο ως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν συνάδει με την κοινή πρακτική το γεγονός ότι ενώ περίξ της έδρας της επιχείρησης βρίσκονται περισσότερα του ενός πρατήρια

υγρών καυσίμων, εντούτοις ο προσφεύγων επιλέγει αρκετά απομακρυσμένες περιοχές για τον ανεφοδιασμό των οχημάτων του με καύσιμα.

-για σε εγκαταστάσεις που δε λειτουργούν σε συνεχές ωράριο, με δρομολόγια που εκτελούνται την επόμενη μέρα από τη συλλογή Ωστόσο όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος έπειτα από επικοινωνία με την αρμόδια υπηρεσία διαπίστωσε ότι καθώς δεν υπάρχει επιτήρηση, ο προσφεύγων έχει την δυνατότητα οποιαδήποτε ώρα και ημέρα να απορρίψει τα που συλλέγει ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται και δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του.

-για μετάβαση σε συνεργεία αυτοκινήτων, καταστήματα πώλησης ανταλλακτικών, πλυντήρια αυτοκινήτων και για συντήρηση οχημάτων. Ο έλεγχος όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εξέτασε κάθε τέτοια περίπτωση και έλαβε υπόψη του τις μετακινήσεις αυτές, δεδομένου ότι σε ορισμένες περιπτώσεις θεώρησε ότι δεν πραγματοποιήθηκε δρομολόγιο για παροχή υπηρεσίας.

-για μετάβαση και παραμονή του σε πολυσύχναστα σημεία για λόγους προβολής και πιθανής έγκαιρης εξυπηρέτησης. Ο έλεγχος ορθά δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό αυτό, καθώς δεν συνάδει με την κοινή επιχειρηματική πρακτική μια τέτοια κίνηση.

-για μετάβαση σε σημεία εκτός έδρας για παροχή βοήθειας των αδερφών του. Κι εδώ ο έλεγχος ορθά δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του καθώς δεν προσκόμισε κανένα τεκμήριο ως προς αυτό.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε πολλές περιπτώσεις είναι ανέφικτη η παροχή υπηρεσιών, είτε λόγω απουσίας ιδιοκτητών, είτε μη προσπελάσιμων εγκαταστάσεων, είτε ότι υφίστανται περιπτώσεις που δεν απαιτείται και συνεπώς δεν προκύπτει και περίπτωση τιμολόγησης. Ωστόσο και για τις εν λόγω περιπτώσεις ο έλεγχος έλαβε σαφή και τεκμηριωμένη θέση καθώς δεν συνάδει με την κοινή λογική και πρακτική να λείπει ο ιδιοκτήτης σε προκαθορισμένο ραντεβού, ή να μην γνωρίζει αν είναι προσπελάσιμοι οι σχετικοί χώροι χωρίς να έχει ελέγξει ότι χρειάζεται

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η προσπάθεια σύνδεσης της κατανάλωσης πετρελαίου από τα οχήματά του ευθέως με τα έσοδα της επιχείρησής του είναι εκ των πραγμάτων ανέφικτη.

Σε αντίκρουση του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος αναφέρει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εκτελεί πολύ συγκεκριμένο είδος εργασιών:χρησιμοποιώντας αποκλειστικά τα οχήματα της επιχείρησής της. Ο εφοδιασμός τους με καύσιμα είναι απαραίτητος για την απρόσκοπτη και συνεχή λειτουργία τους και γίνεται στον ίδιο χρόνο με την εκτέλεση της υπηρεσίας που παρέχουν (βάσει κοινής λογικής και πρακτικής, τα οχήματα δεν εφοδιάζονται με καύσιμα για υπηρεσία που θα εκτελέσουν μετά από μία εβδομάδα ή μήνα αλλά εφοδιάζονται κατά την έναρξη ή κατά την εκτέλεση ή κατά την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών). Τα οχήματα αυτά είναι ο μοναδικός παραγωγικός συντελεστής της προσφεύγουσας (πλην του εργατικού δυναμικού). Επομένως όταν καταναλώνει περισσότερα καύσιμα (πχ λόγω απόστασης), τιμολογεί με μεγαλύτερη τιμή. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία εσόδων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδιδε τα τιμολόγια προς τους πελάτες της την ίδια μέρα που παρείχε και την υπηρεσία και όχι μεταγενέστερα.

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος ορθά και αιτιολογημένα προέβη στον προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος βάσει της κατανάλωσης καυσίμου, και των δρομολογίων των οχημάτων

του (αναλυτική καταγραφή και συσχέτιση καυσίμου με εσόδου, αιτία μετακίνησης των οχημάτων του, ημερολογιακά) καθώς αποτελεί άλλωστε το πιο καθοριστικό στοιχείο για την λειτουργία της επιχείρησης του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Προϊστάμενου της Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καθώς και στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου:

α) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2018,**

β) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2019,**

γ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018,**

δ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** και

ε) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020**

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

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	2.309,36
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	159,14
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	1.154,68
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.623,18

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	2.498,47
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	1.249,24
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.747,71

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018)

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	2.169,29
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	83,41
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	1.084,65
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.337,35

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	2.395,30
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	1.197,65
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.592,95

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019)

Φορολογικό έτος 2020

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	1.775,11
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	887,55
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	2.662,66

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020)

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.