



Καλλιθέα, 30 / 03 / 2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 844

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 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 **19-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Ναυπλίου, οδός αρ., Τ.Κ. 21100 κατά της με αριθ./09-11-2022 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**, 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./**09-11-2022** **Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.110,82 ευρώ (2.221,63 ευρώ Χ50%)** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 20-09-2022 εξέθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊστάμενου της Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, και αφορά σε μη έκδοση ογδόντα έξι (86) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 9.377,47 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.221,63 ευρώ.

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ./2021 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος έχει κύρια δραστηριότητα το «Υπηρεσίες εκκένωσης και καθαρισμού βόθρων».

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

Συγκεκριμένα κατά το έτος 2016 διέθετε τα κάτωθι επαγγελματικά οχήματα:

- Ένα (1) βυτιοφόρο όχημα (Φ.Δ.Χ.) για μεταφορά ακάθαρτων λυμάτων, με αριθμό κυκλοφορίας
- Ένα (1) αποφρακτικό μηχάνημα έργου.

Ο έλεγχος διαπίστωσε πως η ελεγχόμενη εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία άνευ σειράς για υπηρεσίες που παρείχε με το Φ.Δ.Χ. βυτιοφόρο ενώ εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία σειράς Α΄ για υπηρεσίες που παρείχε με το αποφρακτικό μηχάνημα.

Από την επισκόπηση των στοιχείων εσόδων διαπιστώθηκε πως η ελεγχόμενη παρείχε υπηρεσίες εκκένωσης βόθρων και αποφράξεις αποχετευτικών δικτύων τόσο σε ιδιώτες (άλλες οντότητες ή φυσικά πρόσωπα) όσο και σε δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης των δήμων Άργους – Μυκηνών και Βόρειας Κυνουρίας. Η δραστηριοποίησή της κυρίως ήταν εντός των ορίων του Δήμου

Ναυπλίου. Σε λίγες περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι παρείχε υπηρεσίες σε πελάτες της στο Δήμο (.....), στο Δήμο - (.....,, κ.λ.π.) και στον Δήμο (..... κ.λ.π.). 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. Στο συνολικό ποσό των 23.370,35 € των διαφόρων εξόδων, ποσό της τάξης 17.103,95 € αφορά δαπάνες αγοράς καυσίμων.

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 (Δημοτικές Επιχειρήσεις Ύδρευσης Αποχέτευσης των Δήμων - &, για τη χρήση της - και στη για τη χρήση της Δήμου, ως προς το πλήθος των παραλαβών λυμάτων και τις ημερομηνίες που πραγματοποιήθηκαν αυτές στις εγκαταστάσεις τους).

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 παράδοση λυμάτων στις εγκαταστάσεις των Δημοτικών των Δήμων

Από τον έλεγχο των παραστατικών και κατόπιν πληροφοριών που δόθηκαν από τις δημοτικές επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει εναποθέσει λύματα

στις Δήμου και Δήμου σε μόλις δέκα (10) περιπτώσεις, ενώ από τα στοιχεία εσόδων της διαπιστώθηκε ότι έχει παράσχει υπηρεσίες αποκομιδής λυμάτων με το βυτιοφόρο όχημά της σε τριακόσιες εβδομήντα εννιά (379) περιπτώσεις.

Κατά κοινή επιχειρηματική πρακτική, και κατά δήλωση του αδερφού του προσφεύγοντος και
....., ο οποίος δραστηριοποιείται στο ίδιο αντικείμενο και εδρεύει στον ίδιο χώρο, τα λύματα που συλλέγει η ελεγχόμενη από διάφορες εγκαταστάσεις πελατών της τα εναποθέτει στην
....., στην Δήμου και στην

Επομένως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εναπόθετε τα λύματα που συνέλλεγε από τους πελάτες της σχεδόν αποκλειστικά στην
....., όπου δεν κατέβαλε κανένα τέλος χρήσης στην αρμόδια Δημοτική Επιχείρηση και σε ελάχιστες περιπτώσεις στην
..... Δήμου
....., ενώ τα λύματα που συνέλλεγε από πελάτες που βρίσκονταν στον Δήμο
..... τα εναπόθετε στην

Για το αποφρακτικό μηχανήμα έργου ο έλεγχος γνωρίζει από τα εκδοθέντα στοιχεία σε ποιες περιοχές ακριβώς παρείχε υπηρεσίες οπότε η διαδρομή που έκανε ήταν από την έδρα της οντότητας προς την εγκατάσταση του πελάτη της και επιστροφή στην έδρα ή μετάβαση σε εγκατάσταση άλλου πελάτη.

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

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

- Από την έδρα της προς την εγκατάσταση του πελάτη της. Από την εγκατάσταση του πελάτη της προς την - για απόρριψη των λυμάτων και είτε επιστροφή στην έδρα της είτε μετάβαση σε άλλον πελάτη κλπ. Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη μετέβη στην - μόνο εννέα (9) φορές στο έτος 2016.

- Από την έδρα της προς την εγκατάσταση του πελάτη της. Από την εγκατάσταση του πελάτη της προς την Δήμου για απόρριψη των λυμάτων και είτε επιστροφή στην έδρα της είτε μετάβαση σε άλλον πελάτη κλπ. Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη δήλωσε πως όλα τα λύματα που συνέλλεγε από πελάτες της στην τα εναπόθετε στην

Ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω ως προς την κίνηση των οχημάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, αποτύπωσε σε ημερολόγιο τις κινήσεις των οχημάτων (σελίδες 11-86 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, 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 το υποκατάστημα της ελεγχθείσας επιχείρησης.

Από την προεπισκόπηση των δαπανών καυσίμων σε σχέση με τα πραγματοποιημένα έσοδα όπως αυτά αποτυπώθηκαν ανά ημερομηνία, διαπιστώθηκε ότι σε αρκετές περιπτώσεις ότι η ελεγχθείσα, προμηθευόταν καύσιμα που δεν βρίσκονταν κοντά στις εγκαταστάσεις της αλλά βρίσκονταν σε αντίθετη κατεύθυνση ενώ στις ημερομηνίες αυτές δεν έχει εκδώσει κανένα φορολογικό στοιχείο εσόδου.

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 βυτιοφόρο όχημα συλλογής βοθρολυμμάτων κυκλοφορεί κατά κύριο λόγο για να συλλέξει και απορρίψει αυτά τα λύματα, ενώ ένα αποφρακτικό μηχάνημα κυκλοφορεί για να αποφράξει συγκεκριμένες εγκαταστάσεις 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).

- Η ελεγχθείσα είχε πραγματοποιήσει έσοδα για τα οποία δεν κατανάλωσε καύσιμα αφού την παροχή υπηρεσίας την εκτέλεση άλλη συνεργαζόμενη οντότητα (..... ή

ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα πως η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου σε τουλάχιστον ογδόντα έξι (86) 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 εκκένωση βόθρων σε ιδιώτες (ένα (1) βυτίο), και τον μέσο όρο της αμοιβής που εισέπραττε η ελεγχόμενη για αποφράξεις 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 ύψους 9.377,47 ευρώ (σε συνολικά δηλωθέντα έσοδα 45.232,08) κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Τα αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το με αριθ./20-09-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο οποίος ανταποκρινόμενος παρέθεσε τους ισχυρισμούς του, και συγκεκριμένα ισχυρίστηκε ότι τα οχήματά του μετακινούνται και για άλλους λόγους (συντήρηση δικτύων) και προς τεκμηρίωση αυτού προσκόμισε δύο συμβάσεις παροχής υπηρεσιών προς την - απόσπασμα πρακτικού της συνεδρίασης του Δ.Σ. της, Ανανέωση σύμβασης με την, σύμβαση για απόρριψη βοθρολυμάτων, (τα εν λόγω στοιχεία τα προσκόμισε και με την παρούσα ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή του). Ο έλεγχος της ΠΑΤΡΑ αφού αξιολόγησε τους ισχυρισμούς και τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία, διαπίστωσε τελικώς ότι υφίσταται παράβαση μη έκδοσης στοιχείων και κατόπιν διαπιστώσεων του ως άνω ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./09-11-2022 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου λόγω παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων Φορολογικού έτους 2016, και εν συνεχεία λόγω της ανωτέρω μη έκδοσης και απόκρυψης φορολογητέας ύλης διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν επίσης και οι παρακάτω οριστικές πράξεις:

- με αριθ./21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2016,

- με αριθ./21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικού έτους 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Αβάσιμος που στερείται λογικής συνάφειας και τεκμηρίωσης ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα όχημα της επιχείρησής 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.
- Επιπροσθέτως του πρώτου λόγου είναι αβάσιμο και αναληθές το γεγονός ότι, ενώ απέρριπτε λύματα που συγκέντρωνε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος κυρίως στην, ο έλεγχος του καταλόγισε τουλάχιστον 20 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 βυτία.
- Ο Έλεγχος παραγνωρίζει το γεγονός αυτό και του καταλόγισε σε 32 περιπτώσεις δήθεν «μη τιμολογηθέντα δρομολόγια» σε διαδρομές στις οποίες όφειλε να κινείται για τον έλεγχο και τον προγραμματισμό της συντήρησης του δικτύου λυμάτων της, βάσει των συμβάσεων που έχει προσκομίσει, καθώς ήταν υποχρεωμένος να κινείται στις περιοχές αρμοδιότητάς της κατά το ελεγχόμενο διάστημα, και βέβαια, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας έκδοσης των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδιδε προς αυτή.
- Ο Έλεγχος υπολογίζει λανθασμένα το μέσο όρο της αμοιβής που χρησιμοποιεί για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθέντων παραστατικών τα οποία του καταλογίζει καθώς δεν λαμβάνει υπόψη του ότι η επιχείρησή του εξέδιδε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος σχεδόν αποκλειστικά παραστατικά για υπηρεσίες εκκενώσεων βόθρων σε σχέση με τις υπηρεσίες «απόφραξης». Θεωρεί λοιπόν λανθασμένα και χωρίς τεκμηρίωση ότι είναι πιθανό κατά 50% η μη έκδοση να αφορά το βυτίο και κατά 50% το αποφρακτικό όχημα της επιχείρησής του.
- Ο έλεγχος δεν παραθέτει λεπτομερειακά και εμπειριστατωμένα δεδομένα προκειμένου να τεκμηριώσει το πρόστιμο της μη έκδοσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 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 3

[.....]

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 3 Ν.4308/2014 "Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία"

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, ορίζεται ότι:

«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 **ΚΦΔ**, 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.

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το **A. 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 προσδιορισθεί 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **A.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, δύνανται 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 την **Α.1413/2019**, με θέμα: «**Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)**», αποφασίστηκε:

«**1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.**

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσθαισας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία

παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. 7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«2. [...] 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α.,

επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2012).

Επειδή, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει.

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «η προσφυγή κατά φορολογικής πράξης αποτελεί προσφυγή, καθόσον ασκείται σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη, ή να την τροποποιήσει, ή να απορρίψει την προσφυγή. Επομένως, νομίμως το όργανο αυτό εξετάζει εξ υπ' αρχής την υπόθεση και, στα πλαίσια αυτά, δύναται να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική του κρίση» (βλ. ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ως άνω η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης, ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την.

Επειδή, στο άρθρο 64 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 στο άρθρο 65 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 χρήσης 2016, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και διαπιστώθηκε ως προς την τήρηση των συναλλαγών της ατομικής του επιχείρησης ανακρίβεια στην απεικόνιση αυτών και ειδικότερα δυσαναλογία μεταξύ κόστους και εσόδων και συνεπώς αναξιοπιστία ως προς την τήρηση του λογιστικού του συστήματος. Η ελεγκτική αρχή κατόπιν των ανωτέρω προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε και συνεπεία αυτού κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίσταται αποκρυσταλλώσιμη ύλη 9.377,47 ευρώ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέβη αρχικώς στην έκδοση της υπ.αριθμ...../09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 1.110,82 ευρώ (μη έκδοση 86 ΑΠΥ συνολικής καθαρής αξίας 9.377,47 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.221,63 ευρώ πρόστιμο 50% X 2.221,63) και εν συνεχεία βάσει της Α.1413/2019 Οδηγίας της ΑΑΔΕ διενεργήθηκε και έλεγχος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και καταλόγισε ως διαφορά εισοδήματος και ως διαφορά στις φορολογητέες εκροές το ανωτέρω ποσό των 9.377,47 ευρώ με την έκδοση της με αριθ./21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2016 και της με αριθ./21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικού έτους 2016.

Επειδή 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.
- Ο Έλεγχος υπολογίζει λανθασμένα το μέσο όρο της αμοιβής που χρησιμοποιεί για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθέντων παραστατικών τα οποία του καταλογίζει καθώς δεν λαμβάνει υπόψη του ότι η επιχείρησή του εξέδιδε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος σχεδόν αποκλειστικά παραστατικά για υπηρεσίες εκκενώσεων βόθρων σε σχέση με τις υπηρεσίες «απόφραξης». Θεωρεί λοιπόν λανθασμένα και χωρίς τεκμηρίωση ότι είναι πιθανό κατά 50% η μη έκδοση να αφορά το βυτίο και κατά 50% το αποφρακτικό όχημα της επιχείρησής του.
- Ο έλεγχος δεν παραθέτει λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα δεδομένα προκειμένου να τεκμηριώσει το πρόστιμο της μη έκδοσης.

Επειδή εν προκειμένω ως αναφέρθηκε αναλυτικά στο ιστορικό της υπόθεσης στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος χρήσης 2016, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και διαπιστώθηκε ως

προς την τήρηση των συναλλαγών της ατομικής του επιχείρησης ανακρίβεια στην απεικόνιση αυτών και ειδικότερα δυσαναλογία μεταξύ κόστους και εσόδων και συνεπώς αναξιοπιστία ως προς την τήρηση του λογιστικού του συστήματος και δεδομένου επίσης ότι ο προσφεύγων από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση έτος διαπιστώνεται ότι τα δηλωθέντα εισοδήματά του δεν καλύπτουν ούτε τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης του (δηλούμενα εισοδήματα 3.333,20-ενοίκιο 4.200,00 ευρώ- ιατρικές δαπάνες 900,45 ευρώ) η ελεγκτική αρχή προέβη βάσει και της με αριθμ...../2022 απόφασης του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του βάσει του άρθρου 28 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. (και συγκεκριμένα επελέγη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών) και συνεπεία αυτού κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίσταται αποκρυβείσα ύλη 9.377,47 ευρώ.

Επειδή ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και σύμφωνα με την από 20-09-2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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 επιχείρησης του δεν κινούνται μόνο για να εκτελέσουν συγκεκριμένες εργασίες εκκένωσης ή απόφραξης, αλλά και για άλλες περιπτώσεις:

- **όπως για προληπτικό έλεγχο πιθανών προβλημάτων πελατών, για την συντήρηση μόνο του δικτύου Δ.Ε.Υ.Α.ΑΡ.Μ.**, 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**, 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 πέριξ της έδρας της επιχείρησης βρίσκονται περί τα έξι (6) πρατήρια υγρών καυσίμων, εντούτοις ο προσφεύγων επιλέγει αρκετά απομακρυσμένες περιοχές για τον ανεφοδιασμό των οχημάτων του με καύσιμα.

- **για απόρριψη λυμάτων στην**, τα δρομολόγια των οποίων γίνονται την επόμενη μέρα από την συλλογή τους καθώς οι εγκαταστάσεις στην δεν λειτουργούν με συνεχές ωράριο. 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 λύματα που συλλέγει ως εκ τούτου 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 βυτίου σε πολυσύχναστα σημεία για λόγους προβολής και διαφήμισης. 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 αποχέτευσης, είτε ότι υφίστανται περιπτώσεις που δεν απαιτείται εκκένωση 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 αποχέτευσης ή να καλέσει το βυτίο χωρίς να έχει ελέγξει ότι χρειάζεται εκκένωση.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντας ότι η φορολογική αρχή λανθασμένα θεώρησε ότι στις μη εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών την αναλογία 50% για υπηρεσίες εκκένωσης και 50% υπηρεσίες απόφραξης, καθώς σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία των εσόδων του η πλειοψηφία τους αφορά υπηρεσίες εκκένωσης.

Σε αντίκρουση του ισχυρισμού αυτού δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνει τις συναλλαγές τους ως προς την προμήθεια καυσίμων καθώς στα σχετικά παραστατικά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που εφοδιάζεται, ο έλεγχος ορθά προέβη στον συγκεκριμένο υπολογισμό βάσει του μέσου όρου αμοιβής που έχει υπολογίσει όπως αναλυτικά αναφέρει η σχετική έκθεση ελέγχου. Επιπλέον δε αναφέρουμε ότι καθώς διαπιστώθηκε δυσαναλογία κόστους και εσόδων δεν δύναται να αναχθούν ασφαλή συμπεράσματα από τα εκδοθέντα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ως προς την επικαλούμενη αναλογία των προσφερόμενων υπηρεσιών, είτε εκκένωσης, είτε απόφραξης.

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 όπως προκύπτει, άλλωστε από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατά των ως άνω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ με τις οποίες καταλογίσθηκε η ως άνω διαφορά της φορολογητέας ύλης ποσού 9.377,47 ευρώ άσκησε την από **12-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η οποία ωστόσο απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας με την/30-03-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας, και επικυρώθηκε η διαφορά εισοδήματος και εκρών ποσού 9.377,47 ευρώ, η διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.063,04 ευρώ και ΦΠΑ ποσού 2.221,63 ευρώ, και επισημαίνεται ότι επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ενώ επί της διαφοράς φόρου ΦΠΑ δεν επιβλήθηκε ως προβλέπεται ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 58^α παρ.2 του ΚΦΔ (50% X 2.221,63 ευρώ) και αυτό διότι με την έκδοση της υπό κρίση

πράξης επιβολής προστίμου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ (50% X 2.221,63 ευρώ) επιβλήθηκε πρόστιμο που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης (86) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 9.377,47 ευρώ.

Επειδή, ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων. Άλλωστε από τις οδηγίες της Διοίκησης, αρχικά με την ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58Α στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ.2 του ΚΦΔ περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

- α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α (46.000X50%=23.000 ευρώ) και*
- β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 (52.000 X 50%= 26.000 ευρώ).*

Ενώ επίσης σημειώνεται ότι και στις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 28 ν.4172/13, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., και στις Ε. 2015 & 2016/2020 και Α.1008/20 εγκύκλιους διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν προβλέπεται η επιβολή αυτοτελών προστίμων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Επειδή, εν προκειμένω δεν αναφέρεται στην πράξη επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και ο λήπτης αυτής και συνεπώς, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ. Αλλά για την απόκρυψη κύκλου εργασιών όπως αυτή προσδιορίσθηκε με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και την σχετική διαφορά στις φορολογητέες εκροές, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ΦΠΑ, όπως το εν λόγω άλλωστε έχει εφαρμόσει και η Υπηρεσία μας (ΔΕΔΑ 258/2023).

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, με την κρινόμενη με αριθ./09-11-2022/18.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου, έχει καταλογιστεί αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του

άρθρου 58^A του ΚΦΔ, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ωστόσο βάσει των ανωτέρω για την υπό κρίση περίπτωση έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών ΦΠΑ που επικυρώθηκε και με την 842/2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ως εκ τούτου η εν λόγω πράξη τροποποιείται ως προς τη νομική της βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ.2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **19-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της αριθ./09-11-2022 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ ποσού 1.110,82 ευρώ (2.221,63 ευρώ X 50%)

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.