



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/01/2019

Αριθμός απόφασης: 157

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Ξάνθης, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμ. /25-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **/25-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 4.970,68 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 859,27 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 2.914,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.744,93 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δυνάμει της με αριθμ. /30-3-2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε, βάσει του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /08-11-2016 εγγράφου της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., της Κεντρικής Υπηρεσίας, σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων εισήγαγε, στις 07/05/2016, ποσό ύψους 19.000,00 €, από την Τουρκία, μέσω του Τελωνείου Κήπων, χωρίς να δηλώσει την ύπαρξη των ρευστών διαθεσίμων στο εν λόγω Τελωνείο. Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. /24-5-2017 γραπτό υπόμνημα του, ο προσφεύγων υποστήριξε ότι το μεγαλύτερο τμήμα του ως άνω ποσού, ήτοι, ποσό ύψους 18.000,00 €, αντιστοιχεί στην πληρωμή εκ μέρους της τουρκικής εταιρείας «.....», της οποίας τα αυτοκίνητα τροφοδοτούσε με καύσιμα κατά τη διέλευσή τους από την Ελλάδα στο εξωτερικό. Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία, ώστε να τεκμηριώσει τον ως άνω ισχυρισμό, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των 19.000,00 €, με συνέπεια να υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **/25-09-2018** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1. Η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών με αποτέλεσμα να παραβιάζεται το τεκμήριο αθωότητας του.

2. Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών της δημόσιας διοίκησης και συγκεκριμένα της νομιμότητας, της αναλογικότητας, της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, της ισότητας, της αμεροληψίας, της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με το ν. 4308/2014, θεσπίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία καθορίζουν ένα ενοποιημένο λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες, οι διατάξεις του οποίου τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2015 και εφεξής. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : « Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α), β), 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και της παρ. 12 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : « Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου,»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 5 και της παρ. 7 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : «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.

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.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 της ΠΟΛ.1203/2.11.2012 Τροποποίηση της κοινής υπουργικής απόφασης ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β΄) «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού.» ορίζεται ότι : « 3.1. Η απόδειξη αυτή, του εσόδου, αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

- α) Τα στοιχεία του εκδότη,
- β) Ο α/α της αντλίας,
- γ) Το είδος του καυσίμου,
- δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),
- ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου,
- στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.),
- ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.,
- η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής – τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή,

εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις:

- α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και
- β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 12](#) του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή – επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή – επιτηδευματία.

3.5. Για τις πωλήσεις επί πιστώσει καυσίμων, που διενεργούνται από τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. πρατηριούχους, θα εκδίδονται οι σχετικές αποδείξεις με την ένδειξη «επί πιστώσει».

3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια – Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου – Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του [άρθρου 21](#) του Κ.Β.Σ..

Επίσης, οι πρατηριούχοι που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και πωλούν «επί πιστώσει» σε ιδιώτες, όταν δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στην ως άνω περίπτωση 3.5, εκδίδουν λογιστικό σημείωμα στο οποίο αναγράφουν ότι «Η αριθμ. απόδειξη εσόδου εκδόθηκε επί πιστώσει», ενώ παράλληλα αναγράφεται επ' αυτού το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Το λογιστικό σημείωμα με την απόδειξη εσόδου αποτελούν δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία για τις επί πιστώσει πωλήσεις προς ιδιώτες.»

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 2, 3, 4 και 5 της ΠΟΛ.1161/26.06.2013, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων», ορίζεται ότι : « Στις περιπτώσεις μεμονωμένων πωλήσεων καυσίμων σε άλλους υπόχρεους συναλλαγών», προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου». Επισημαίνεται ότι, για τις ανωτέρω παραδόσεις καυσίμων στις εγκαταστάσεις των πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση και δελτίου αποστολής δεδομένου ότι, η σχετική υποχρέωση καλύπτεται από την εκδοθείσα απόδειξη εσόδου.

3. Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις σε άλλους υπόχρεους συναλλαγών

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.4 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της [παραγράφου 2 του άρθρου 12](#) του Κ.Β.Σ. – νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή – υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου».

Επισημαίνεται ότι και για τις ανωτέρω παραδόσεις καυσίμων στις εγκαταστάσεις των πρατηρίων δεν απαιτείται η έκδοση και δελτίου αποστολής δεδομένου ότι η σχετική υποχρέωση καλύπτεται από τις εκδοθείσες αποδείξεις εσόδου.

4. Πωλήσεις προς το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

.....

5. Πωλήσεις επί πιστώσει

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.5. και 3.6. της υπόψη Κ.Υ.Α. προκύπτουν τα εξής:

Α. Για τις πωλήσεις επί πιστώσει καυσίμων προς οποιονδήποτε, που διενεργούνται από τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (νυν διπλογραφικά βιβλία του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) πρατηριούχους, εκδίδονται οι σχετικές αποδείξεις με την ένδειξη «επί πιστώσει».

Β. Εφόσον δεν ακολουθείται η ανωτέρω διαδικασία, δηλαδή δεν εκδίδονται οι σχετικές αποδείξεις με την ένδειξη «επί πιστώσει», εκδίδονται:

Βα. Τιμολόγια (προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) στα οποία αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του «επί πιστώσει» τιμολογίου.

Ββ. Λογιστικό σημείωμα (προς ιδιώτες) στο οποίο αναγράφουν ότι, «Η αριθμ. απόδειξη εσόδου εκδόθηκε επί πιστώσει», ενώ παράλληλα αναγράφεται επ' αυτού το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία

θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να

προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

Επειδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – κατ'άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 – παραδείγματα – εφαρμογές – σχόλια – Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου θέρμανσης και ως δευτερεύουσες τις παρακάτω δραστηριότητες:

- χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων
- χονδρικό εμπόριο φίλτρων λαδιού, φίλτρων βενζίνης και φίλτρων εισαγωγής αέρα για κινητήρες εσωτερικής καύσης,

- λιανικό εμπόριο φίλτρων λαδιού, φίλτρων βενζίνης και φίλτρων εισαγωγής αέρα για κινητήρες εσωτερικής καύσης,
- λιανικό εμπόριο μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων και συναφών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων σε εξειδικευμένα καταστήματα
- εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων και συναφών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων
- εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ξυλείας και οικοδομικών υλικών,
- εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση οικοδομικών υλικών,
- χονδρικό εμπόριο αρωμάτων και καλλυντικών,
- χονδρικό εμπόριο ειδών μπάνιου,
- χονδρικό εμπόριο καυστήρων, μηχανικών θερμαστρών και σχαρών, μηχανικών εξαρτημάτων για την απομάκρυνση της στάχτης και παρόμοιων συσκευών,
- χονδρικό εμπόριο πετρελαίου θέρμανσης και πετρελαίου κίνησης,
- χονδρικό εμπόριο πετρελαίου θέρμανσης από μεταπωλητή,
- λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού,
- λιανικό εμπόριο νεωτερισμών κ.λ.π.

Για την παρακολούθηση των εργασιών της, η επιχείρηση τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων). Από την αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων και συγκεκριμένα από :

- Τις αποδείξεις Λιανικής Πώλησης για τη χρονική περίοδο από 05/02/2016 έως 09/04/2016, που αντιστοιχούν στο ποσό ύψους 18.873,56 €,
- Τη χειρόγραφη καρτέλα της εταιρείας «.....» , στην οποία περιλαμβάνονται στήλες με ημερομηνία, αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος, λίτρα και αξία σε ευρώ,
- Την κίνηση λογαριασμού της Τράπεζας Eurobank μηνός Μαΐου 2016,
- Το αντίγραφο της με αριθμ. /07-05-2016 απόδειξης πληρωμής εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ύψους 18.000,00 και
- Τις συμβολαιογραφικές πράξεις που συντάχθηκαν στην τουρκική γλώσσα και επίσημες μεταφράσεις αυτών στα ελληνικά, από τις οποίες προκύπτει ότι οι μέτοχοι της εταιρίας «.....» εκπροσωπούν την εταιρεία «.....»,

Από την αξιολόγηση των ως άνω στοιχείων, σε συνδυασμό με τις εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων και εσόδων, ο έλεγχος έκρινε, ότι υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, καθότι, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία ώστε να τεκμηριωθεί ο ισχυρισμός ότι το ποσό ύψους 19.000,00 €, που εισήγαγε από την Τουρκία στην Ελλάδα, αφορούσε κατά ένα μέρος στην πληρωμή ύψους 18.000,00 €, έναντι οφειλής από τον εκπρόσωπο της τουρκικής μεταφορικής εταιρίας «.....», για τον εφοδιασμό των αυτοκινήτων της τελευταίας με καύσιμα.

Επειδή, στις προσκομισθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης, δεν αναγράφονται τα στοιχεία πελάτη, ούτε ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, με αποτέλεσμα να μη δύναται να εξακριβωθεί ότι πρόκειται για συναλλαγές του προσφεύγοντος με την τουρκική εταιρία.

Επειδή, το μεγαλύτερο ποσοστό των αποδείξεων λιανικής πώλησης, αφορά σε ποσά άνω των 300,00 €, και δεν εκδόθηκαν τιμολόγια, στα οποία να αναγράφονται τα στοιχεία πελάτη και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

Επειδή, το μοναδικό στοιχείο που επικαλείται ο προσφεύγων για την απόδειξη της συναλλαγής, είναι η προσκομισθείσα στον έλεγχο χειρόγραφη καρτέλα πελάτη, η οποία περιλαμβάνει στήλες με την ημερομηνία, τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος, τα λίτρα και την αξία σε ευρώ. Ωστόσο, επειδή στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν αναγράφονται στοιχεία πελάτη και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, δε δύναται να εξακριβωθεί ότι πρόκειται για τις ίδιες συναλλαγές.

Επειδή η καταβολή του τιμήματος για τις προηγούμενες προμήθειες καυσίμων πραγματοποιούνταν, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, πλην της συγκεκριμένης περίπτωσης όπου έγινε με καταβολή μετρητών. Εντούτοις, από την ανάλυση των πιστώσεων από τις κινήσεις πιστωτικών καρτών περιόδου 04/05/2016-31/05/2016, της τράπεζας EUROBANK, δεν προκύπτουν καταβολές από την τουρκική μεταφορική εταιρία.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε καμία έγγραφη συμφωνία με τη συγκεκριμένη εταιρία, από την οποία να προκύπτει ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής καυσίμων με τα οποία τροφοδοτούσε τα φορτηγά της τουρκικής εταιρίας, και τα οποία πουλούσε επί πιστώσει, ήτοι, στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξασφάλιση της ως άνω οφειλής.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει να διασφαλίζει τόσο την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, όσο την αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να αποδεικνύονται τα πραγματικά γεγονότα και να παρέχεται επαλήθευση της αυθεντικότητας των στοιχείων.

Επειδή, η επιχείρηση, δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο που να διασφαλίζει την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της, ο ισχυρισμός ότι το ποσό ύψους 19.000,00 €, που εισήγαγε από την Τουρκία στην Ελλάδα, αφορούσε κατά ένα μέρος στην πληρωμή ύψους 18.000,00 €, έναντι οφειλής από τον εκπρόσωπο της τουρκικής μεταφορικής εταιρίας «.....», απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης των συνταγματικώς κατοχυρωμένων Αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την

αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παράγραφος 2, των άρθρων 43, 50, 82 και 83 και του άρθρου 95 παράγραφος 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/07/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό /25-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ.πράξ	Φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
..... /25/07/2018	Φορολογητέο εισόδημα	16.807,06	34.446,63	34.446,63
	φόρος	1.032,03	6.002,71	6.002,71
	Διαφορά φόρου		4.970,68	4.970,68
	Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		2.485,34	2.485,34
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011	105,76	965,03	965,03
	Διαφορά Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011		859,27	859,27
	Πρόστιμο ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης		429,64	429,64
	Διαφορά φόρου, εισφοράς και προστίμων για καταβολή		8.744,93	8.744,93

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.