



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-12-2021

Αριθμός απόφασης: 3593

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 22/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του**, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ./28-05-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθμ./28-05-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

γ)της υπ'αριθμ./28-05-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017,

δ)της υπ'αριθμ...../28-05-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018,

ε)της υπ'αριθμ...../28-05-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017,

στ)της υπ'αριθμ...../28-05-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2018,

ζ)της υπ'αριθμ...../28-05-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 και

η)της υπ'αριθμ...../28-05-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../22-07-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του 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 με αριθμ...../28-05-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 2.480,28€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 63,23€ και προσαυξήσεις άρθρου 58 Ν 4174/2013 ύψους 1.240,14€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.783,65€.
- Με την με αριθμ...../28-05-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 2.062,16€ και προσαυξήσεις άρθρου 58 Ν 4174/2013 ύψους 1.031,08€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.093,24€.
- Με την με αριθμ...../28-05-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα κατά το ποσό των 3.900,37€.

- Με την με αριθμ...../28-05-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα κατά το ποσό των 6.339,15€.
- Με την με αριθμ...../28-05-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 528,14€ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ καθαρής αξίας 8.125,22 πλέον ΦΠΑ 1.056,28€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 § 1 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.1 του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.
- Με την με αριθμ...../28-05-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 308,36€ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ καθαρής αξίας 4.743,89€ πλέον ΦΠΑ 616,71€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 § 1 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.1 του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.
- Με την με αριθμ...../28-05-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 900,00€ διότι:
 - α) υπέβαλε ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου έτους 2017, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 (4 περιπτώσεις*100,00€).
 - β) δεν εξέδωσε παραστατικό για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση της περίπτωσης ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 (1 περίπτωση * 500,00€).
- Με την με αριθμ...../28-05-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 400,00€ διότι υπέβαλε ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου έτους 2018, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 (4 περιπτώσεις*100,00€).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28-05-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (N 4172/2013), έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 58^A N 4174/2013 και έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 § 1 N 4174/2013, της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../09-07-2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου πραγματοποιήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της απόφασης Α 1293/2019 και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, η κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντα ήταν «υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια» και η δευτερεύουσα δραστηριότητά του ήταν «λιανικό εμπόριο κρέατος και βρώσιμων εντόσθιων πουλερικών, νωπών ή απλής ψύξης, λιανικό εμπόριο κρέατος και βρώσιμων εντόσθιων πουλερικών, κατεψυγμένων, χονδρικό εμπόριο κρέατος και προϊόντων κρέατος, παραγωγή άλλων ειδών διατροφής, παραγωγή έτοιμων γευμάτων και φαγητών, παραγωγή ομογενοποιημένων παρασκευασμάτων διατροφής και διαιτητικών τροφών».

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018 διατηρούσε φορολογική ταμειακή μηχανή μόνο για το υποκατάστημα. Για το κεντρικό δεν υπήρχε ενεργή ΦΤΜ, παρά μόνο για τα διαστήματα από την έναρξη μέχρι την 21-01-2015 και από 30-07-2020 και μετά. Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο δικαιολογητικά εγγραφών εσόδων για το κεντρικό, αλλά ούτε εμφανίζονται λογιστικές εγγραφές εσόδων από το κεντρικό στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα. Κατά δήλωση του προσφεύγοντα στον έλεγχο, το κεντρικό κατά το ελεγχόμενο διάστημα ήταν σε αδράνεια χωρίς αυτό να δηλωθεί στην αρμόδια ΔΟΥ.

Επιπλέον, από τον έλεγχο διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος των αναγραφόμενων σε κατάσταση του τραπεζικού ιδρύματος BANK εισπράξεων μέσω pos με τα ημερήσια δελτία Ζ και διαπιστώθηκαν διαφορές. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση 30 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή τιμολογίων πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 8.125,22€ πλέον ΦΠΑ 1.056,28€. Για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση 39 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή τιμολογίων πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 4.743,89€ πλέον ΦΠΑ 616,71€.

Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στο φορολογικό έτος 2017, η μη ορθή καταχώρηση των αγορών εμπορευμάτων στον κωδικό Αγορές Εμπορευμάτων χρήσης (102). Ειδικότερα, διαπιστώθηκε η καταχώρηση του ποσού των 113.514,26€ αντί του ορθού 174.794,30€. Η διαφορά μεταφέρθηκε λανθασμένα στον κωδικό Διάφορα Λειτουργικά έξοδα (185), η οποία εμφανίζει ποσό 87.599,79€ αντί του ορθού 26.319,80€.

Από την επαλήθευση των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης με τα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικού αγοράς ή πώλησης για το συνοδευτικό αποθεμάτων με αριθμό/06-03-3017.

Τέλος, δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο παραστατικά αγορών-δαπανών για το φορολογικό έτος 2017 καθαρής αξίας 1.421,40€ πλέον ΦΠΑ 326,06€ και για το φορολογικό έτος 2018 καθαρής αξίας 503,86€ πλέον ΦΠΑ 120,93€

Επιπρόσθετα, από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι η εξόφληση συναλλαγών (παραστατικών δαπανών και εμπορευμάτων) δεν έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις με αποτέλεσμα την αφαίρεση των εν λόγω δαπανών ως μη εκπιπτόμενες ποσού 26.491,12€ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 31.442,97€ για το φορολογικό έτος 2018.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε η έκπτωση άλλων επιχειρηματικών δαπανών, οι οποίες αποτελούν, σύμφωνα με τον έλεγχο, είτε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες είτε δαπάνες του κεντρικού καταστήματος, το οποίο σύμφωνα με τον προσφεύγοντα τελούσε σε μη δηλωμένη στη φορολογική διοίκηση αδράνεια κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Συνεπώς, αφαιρείται από τις δαπάνες του φορολογικού έτους 2017 το ποσό των 7.650,47€ και από τις δαπάνες του φορολογικού έτους 2018 το ποσό των 4.240,64€.

Τέλος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε δαπάνες για πετρέλαιο κίνησης (diesel) και αμόλυβδης βενζίνης (unleaded), με παραστατικά (αποδείξεις κάτω των 300,00€) που δεν εκδόθηκαν ορθά, καθώς δεν αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας στο πίσω μέρος αυτών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν 4308/2014 και της ΠΟΛ 1003/2014, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να διασφαλιστεί η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Το ποσό της αντίστοιχης δαπάνης που αφαίρεσε ο έλεγχος από τις δαπάνες του προσφεύγοντα ανέρχεται σε 5.160,54€ πλέον ΦΠΑ 1.225,23€ για το φορολογικό έτος 2017 και σε 4.158,46€ πλέον ΦΠΑ 998,03€ για το φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1)Η φορολογική διοίκηση όλως αυθαίρετως και χωρίς κανένα νομικό έρεισμα κατέληξε στο συμπέρασμα πως το κεντρικό κατάστημα με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών από καφετέρια, βρισκόταν κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη σε αδράνεια και συνεπώς εσφαλμένα θεώρησε τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για το κεντρικό ως προσωπικές δαπάνες. Το εν λόγω κατάστημα βρίσκεται σε έναν οικισμό τετρακοσίων κατοίκων ως επί το πλείστον γερασμένου πληθυσμού και η πόλη του Διδυμοτείχου βρίσκεται στα 5χλμ, γεγονός που δικαιολογεί την προτίμηση των λιγοστών νέων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την ΠΟΛ 1163/2016.

2)Η φορολογική διοίκηση όλως αυθαίρετως και αναληθώς κατέληξε στο συμπέρασμα πως προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στις εισπράξεις μέσω ρος και των ημερήσιων δελτίων Ζ, καθώς η ενημέρωση του λογαριασμού όψεως γίνεται με καθυστέρηση δύο ημερών και πλέον των τριών εάν μεσολαβεί αργία, από την έκδοση των εισπράξεων ρος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει μηνιαίες ενημερωτικές καταστάσεις συναλλαγών καρτών μέσω τερματικών Alpha Link.

3)Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί μη νόμιμο τον τρόπο εξόφλησης παραστατικών δαπανών.Προς επίρρωση του ισχυρισμού του αναφέρει τα ονόματα προμηθευτών και τα ποσά που ισχυρίζεται ότι τους πλήρωσε μέσω τραπέζης, καθώς και καρτέλες πελατών, extre και κινήσεις λογαριασμού.

4)Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες για πετρέλαιο κίνησης και αμόλυβδης βενζίνης, λόγω μη ορθής έκδοσης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται το με αριθμ. ΔΕΛΖ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της ΑΑΔΕ και την ΠΟΛ 1195/2018.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4172/2013 “Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.”.

Επειδή, με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1163/2016 με θέμα «Διακοπή εργασιών φορολογουμένων (φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους», καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις καθώς και η διαδικασία και τα δικαιολογητικά για τη διακοπή εργασιών φορολογουμένων, με ημερομηνία διακοπής εργασιών την ημερομηνία του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, δεν διατηρούσε ενεργή Φ.Τ.Μ. για το κεντρικό (παροχή υπηρεσιών από καφετέρια), δεν προσκόμισε στον έλεγχο δικαιολογητικά εγγραφών εσόδων και ούτε εμφανίζονται λογιστικές εγγραφές εσόδων από το κεντρικό στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 11), «κατά δήλωση του ελεγχόμενου το κεντρικό κατά το ελεγχόμενο διάστημα ήταν σε αδράνεια χωρίς αυτό να δηλωθεί στην αρμόδια ΔΟΥ».

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που αφορούσαν το κεντρικό κατάστημα και ήταν περασμένες στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα, καθώς αυτές δεν πραγματοποιούνταν προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεδομένου ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν προκύπτει ότι ήταν σε λειτουργία, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την ανυπαρξία εσόδων κατά το επίμαχο διάστημα και επιπλέον λόγω απουσίας ενεργής Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής γιατί εάν λειτουργούσε τότε de facto θα υπέπεπτε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1163/2016 προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι αυτή πραγματεύεται το θέμα της διακοπής των εργασιών των φορολογουμένων χωρίς να ασχολείται με τη θέση της επιχείρησης σε αδράνεια, καθώς αυτό είναι ένα θέμα πραγματικό που άπτεται των επιλογών του φορολογούμενου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

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. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. 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.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων,

υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

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.

.....

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.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.”.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 § 1, 7 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«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.

[.,] 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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 του Ν. 4308/2015** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:
“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, ο έλεγχος πραγματοποίησε επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, των τιμολογίων για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων. Κατά την ως άνω επαλήθευση, ο έλεγχος διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο των εισπράξεων μέσω ροσ, που αναγράφονταν σε κατάσταση του τραπεζικού ιδρύματος ALPHA BANK, με τα ημερήσια δελτία «Ζ». Από την εν λόγω επαλήθευση, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα της μη έκδοσης 30 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή τιμολογίων πώλησης, συνολικής αξίας 9.181,50€ κατά το φορολογικό έτος 2017 και της μη έκδοσης 39 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή τιμολογίων πώλησης, συνολικής αξίας 5.360,60€ κατά το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο κίνησης του με IBAN GR... ..
..... .. λογαριασμού τράπεζας ALPHA BANK για τα ελεγχόμενα έτη, καθώς και ενημερωτική κατάσταση συναλλαγών καρτών μέσω τερματικών ALPHA LINK για τους μήνες 12/2016, 1,3, 4,7, 9, 10, 11 και 12/2017, 1, 2, 3, 4, 5, 9,10, 11 και 12/2018.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ενημέρωση του λογαριασμού γίνεται με καθυστέρηση τουλάχιστον δυο ημερών και πλέον των τριών όταν μεσολαβεί αργία, από την είσπραξη μέσω pos.

Επειδή, από το συνδυασμό των προσκομισθέντων καταστάσεων προκύπτει ότι σε αρκετές περιπτώσεις η ημερομηνία πίστωσης του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντα είναι διαφορετική από την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή.

Επειδή, από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη ότι η ημερομηνία πίστωσης του λογαριασμού είναι διαφορετική από την ημερομηνία πραγματοποίησης της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, δεδομένων των ανωτέρω απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου ο φορολογικός έλεγχος αφού λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία, να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα.

Κατά συνέπεια, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής δύναται να εκδώσει εκ νέου πράξη, βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν 4174/2013, στο βαθμό που μπορεί να στοιχειοθετήσει και να προσδιορίσει (εκ νέου) επαρκώς την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, αναφορικά με την απόρριψη δαπανών εξαιτίας του μη νόμιμου τρόπου εξόφλησης των σχετικών παραστατικών, ο προσφεύγων επικαλείται αποδείξεις πληρωμής των προμηθευτών μέσω τραπεζής, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει αυτά που επικαλείται και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων

και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

- α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια

του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣΤΕ 2963/2013](#), [ΣΤΕ 1729/2013](#), [ΣΤΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι:

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που 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.

Τέλος με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής αναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση 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 ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επίσης επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) "Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), κ.υ.α.

ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Ζ 1126959 με θέμα «Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες.», δόθηκαν οι σχετικές διευκρινήσεις ως εξής: "Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014.

Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών."

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες για πετρέλαιο (diesel) και αμόλυβδη βενζίνη (unleaded), με παραστατικά (αποδείξεις κάτω των 300,00€), που δεν εκδόθηκαν ορθά, καθώς δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος στο πίσω μέρος αυτών, ώστε να συσχετισθεί το κάθε ληφθέν στοιχείο με τα επαγγελματικά αυτοκίνητα του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) τα οποία πρέπει να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Επειδή, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1195/2018 και η ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 προβάλλονται αλυσιτελώς, καθώς πραγματεύονται το θέμα της έκδοσης απλοποιημένου τιμολογίου (βάσει των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν 4308/2014), χωρίς να επηρεάζει ή να θίγει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για τις πράξεις επιβολής προστίμου δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017	Δήλωσης	Βιβλίων	Ελέγχου	Απόφασης
Ακαθάριστα Έσοδα	135.857,17	135.857,17	135.857,17	135.857,17
Πλέον Αποκρυβείσα Ύλη Φορολογικού ελέγχου	-	-	8.125,22	-
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	135.857,17	135.857,17	143.982,39	135.857,17
-Μείον Κόστος Πωληθέντων	113.514,26	174.794,30	174.794,30	174.794,30
-Μείον Δαπάνες Χρήσεις	87.599,79	26.319,80	26.319,80	26.319,80
Πλέον Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	-	-	40.273,53	40.273,53
Κέρδος Βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-65.256,88	-65.256,93	-16.408,18	-24.533,40
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-64.656,88	-65.256,93	-16.408,18	-24.533,40

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Βιβλίων	Ελέγχου	Απόφασης
Ακαθάριστα Έσοδα	137.205,58	137.205,58	137.205,58	137.205,58
Πλέον Αποκρυβείσα Ύλη Φορολογικού ελέγχου	-	-	4.743,89	-
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	135.857,17	135.857,17	141.949,47	137.205,58
-Μείον Κόστος Πωληθέντων	150.728,44	150.728,44	150.728,44	150.728,44
-Μείον Δαπάνες Χρήσεις	25.088,77	25.088,77	25.088,77	25.088,77
Πλέον Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	-	-	40.345,93	40.345,93
Κέρδος Βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-38.611,63	-39.960,04	6.478,19	1.734,30
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-38.611,63	-39.960,04	6.478,19	1.734,30

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 22-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:..... :

Την ακύρωση :

α) Της με αριθμ...../28-05-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017: 0,00€

β) Της με αριθμ...../28-05-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2018: 0,00€.

Την επικύρωση :

α) Της με αριθμ...../28-05-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017: 900,00€

β) Της με αριθμ...../28-05-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2018: 400,00€

Την τροποποίηση:

α) Της με αριθμ...../28-05-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017 :

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	135.857,17	143.982,39	135.857,17	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	201.114,05	186.881,64	186.881,64	14.232,41
Φόρος εκροών	17.961,07	19.017,36	17.961,07	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	30.000,12	27.156,04	27.156,04	2.844,08
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.039,05	8.138,68	9.194,97	2.844,08
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.039,05	8.138,68	9.194,97	2.844,08

β) Της με αριθμ...../28-05-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018 :

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	137.205,58	141.949,47	137.205,58	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	175.817,21	166.914,25	166.914,25	8.902,96
Φόρος εκροών	18.072,13	18.688,84	18.072,13	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.677,69	28.955,25	30.011,54	4.666,15
Πιστωτικό υπόλοιπο	16.605,56	10.266,41	11.939,41	4.666,15
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.605,56	10.266,41	11.939,41	4.666,15

γ) Της με αριθμ...../28-05-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017:

Υπ'αρ. 177/28-05-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	3.600,00	14.874,00	3.600,00	-
	Της συζύγου	19.318,04	19.318,04	19.318,04	-
φόρος	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ				
	Χρεωστικό ποσό	1.724,06	4.204,34	1.724,06	-
Προκαταβολή φόρου		2.349,90	2.349,90	2.349,90	-
Τέλη χαρτ/μου μισθωμ		108,00	108,00	108,00	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη		21,60	21,60	21,60	-
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.240,14		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		441,59	504,82	441,59	-
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	-
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	5.895,15	9.678,80	5.895,15	0,00
	Για επιστροφή				

δ) Της με αριθμ...../28-05-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018:

Υπ'αρ. 178/28-05-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο	υπόχρεου	1,67	9.375,67	1.735,97	1.734,30

εισόδημα	Της συζύγου	6.326,27		6.326,27	
φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.349,90		1.968,35	381,55
	Χρεωστικό ποσό		2.062,16		
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου μισθωμ					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη					
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.031,08	190,78	190,78
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		55,07		55,07	
Τέλος επιτηδεύματος		1.900,00	1.250,00	1.900,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		394,83	1.250,00		-394,83
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή		3.093,24	177,50	177,50
	Για επιστροφή	394,83			

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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