



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 02/11/2023

Αριθμός απόφασης: 958

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **12-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, με έδρα της ατομικής του επιχείρησης στην, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από **12-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού 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 με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.116,52€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 1.058,26€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 371,82€, **ήτοι** συνολικό ποσό **3.546,60€**.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.371,79€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 685,90€, **ήτοι** συνολικό ποσό **2.057,69€**

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 08-05-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε με την από 24/10/2022 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 & 4174/2013 της ίδιας Υπηρεσίας, βάσει της οποίας από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» διαπιστώθηκε ότι, πρόκειται για επιχείρηση - εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2016, μεταξύ δε των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω επιχείρηση ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω επιχείρηση ένα εικονικό

ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 4.880,00€ πλέον ΦΠΑ 1.171,20€.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους / χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 υπέβαλε :

α) τη με αριθμόΤροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016, με την οποία αυξήθηκαν τα Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Κωδ. 401) σε 22.491,94 € από 17.611,94, ήτοι διαφορά 4.880,00 € (ισόποση αξία με την καθαρή αξία του φερόμενου ως εικονικού φορολογικού στοιχείου) και

β) την με αριθμό τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το 4ο τρίμηνο του φορολογικού έτους 2016. Με την εν λόγω τροποποιητική περιοδική δήλωση, ο προσφεύγων μείωσε τις Εισροές με δικαίωμα έκπτωσης Κωδ. 361 κατά 4.880,00 € και το Φόρο Εισροών Κωδ. 381 κατά 1.171,20 €.

Στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της έδρας της επιχείρησης, είχε καταχωρηθεί ορθά, ως προς την αξία και τον αναλογούντα Φ.Π.Α., ένα (1) Τιμολόγιο Πώλησης, καθαρής αξίας 4.880,00 € και αναλογούντα Φ.Π.Α. 1.171,20 €, με εκδότη την επιχείρηση «.....», φερόμενο ως εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής, βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Σε συνέχεια της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2016 και διαπιστώθηκε ότι:

➤ Στο τηρούμενο απλογραφικό βιβλίο στη στήλη «ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ», και με την «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ» «Γενικά έξοδα» έχουν καταχωρηθεί, όπως προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά, Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης Καυσίμου κάτω των 100 € που αφορούν αγορές Πετρελαίου κίνησης. Το συνολικό ποσό των εν λόγω δαπανών, στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016, έχει ως ακολούθως:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ Α.Λ.Π.	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ
01/01/2016 – 31/12/2016	236	5.720,33 €	1.371,79 €

Ο έλεγχος κατέγραψε όλες τις παραπάνω αναφερόμενες Α.Λ.Π. και απεικονίζονται, αναλυτικά στην από 08/05/2023 Μερική Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και έκρινε ότι όλες οι

παραπάνω Α.Λ.Π. Αγοράς Πετρελαίου δεν έχουν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση του προσφεύγοντα για τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Πολλαπλές Α.Λ.Π., την ίδια μέρα.
- ✓ Πλήθος Α.Λ.Π. την ίδια μέρα και ώρα από διαφορετικά πρατήρια με μεγάλη χιλιομετρική απόσταση.
- ✓ Οι αναφερόμενες Α.Λ.Π. αφορούν αγορά πετρελαίου για το ενταγμένο στο ΚΤΕΛ ιδιόκτητο λεωφορείο με αριθμό κυκλοφορίας, του οποίου η χωρητικότητα της δεξαμενής καυσίμου είναι περίπου 480 λίτρα. Επισημαίνεται ότι ποσοστό του πλήθους των Α.Λ.Π των οποίων η αξία είναι μικρότερο των 30,00 € ανέρχεται σε 72%.
- ✓ Από το συνολικό αριθμό Α.Λ.Π., ήτοι 236, του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2016, οι Α.Λ.Π. του 8ου μήνα ανέρχονται σε 125, ήτοι ποσοστό 53%.
- ✓ Από την επεξεργασία των φορολογικών παραστατικών, προκύπτει ότι ο προσφεύγων προμηθεύεται το πετρέλαιο για την κίνηση του οχήματός του από το πρατήριο του ΚΤΕΛ Το ΚΤΕΛ εκδίδει στο τέλος κάθε μήνα ένα Τιμολόγιο Πώλησης. Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται τα Τιμολόγια Πώλησης που έλαβε ο προσφεύγων από το ΚΤΕΛ

Φορολογικό έτος 2016						
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Ποσότητα	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
1	31/1/2016	.....	557,96	478,12	388,71	89,41
2	29/2/2016	.....	506,98	424,81	345,38	79,43
3	31/3/2016	.....	1.454,61	1.289,66	1.048,50	241,16
4	30/4/2016	.....	1.339,13	1.191,22	968,48	222,74
5	31/5/2016	.....	1.293,57	1.212,14	985,48	226,66
6	30/6/2016	.....	1.454,91	1.418,80	1.144,19	274,61
7	31/7/2016	.....	2.111,26	2.018,61	1.627,90	390,71
8	31/8/2016	.....	1.322,88	1.264,60	1.019,84	244,76
9	30/9/2016	.....	1.782,75	1.744,90	1.407,18	337,72
10	31/10/2016	.....	1.454,60	1.459,44	1.176,96	282,48
11	30/11/2016	.....	1.662,91	1.616,19	1.303,38	312,81
12	31/12/2016	.....	1.914,27	1.959,74	1.580,45	379,29
			16.855,83	16.078,23	12.996,45	3.081,78

Ύστερα από τα παραπάνω αναφερόμενα, ο έλεγχος αποδέχεται τα ακαθάριστα έσοδα και προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη ως ακολούθως:

Καθαρά αποτελέσματα βιβλίων	17.611,94 €
Πλέον : Δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες δαπάνες (με την αριθμό .....τροποποιητική δήλωση)	4.880,00 €
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες παρόντος ελέγχου	<u>5.720,33 €</u>
Καθαρό αποτέλεσμα ελέγχου	28.212,27 €

Επίσης, ο έλεγχος, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016 προσδιορίζει τη φορολογητέα αξία, το φόρο και την εκκαθάριση αυτού, ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ - ΕΚΡΟΩΝ	0116-1216 Ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών - 23%	25.060,72
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	25.454,61
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	50.515,33
Φόρος εκροών - 23%	5.763,96
Φόρος εκροών - 24%	6.109,10
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	11.873,06
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	15.978,17
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	15.978,17
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	3.778,87
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από 04/2015)	3.778,87
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	3.778,87
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	6.845,75
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 316, 317, 318)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	10.624,62
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	123,35
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	10.501,27
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή ή επιστροφή) - ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 314-2)	11.873,06
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 323)	0,00

ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322)	10.501,27
ΔΙΑΦΟΡΑ	1.371,79
Τελικό ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	1.371,79
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00
Τελικό ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	1.371,79

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμό πρωτ.Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων με το αριθμ.πρωτ. έγγραφο κατέθεσε τις απόψεις του εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, οι οποίες όμως δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων άλλως την μεταρρύθμιση αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο έλεγχος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Η αιτιολογία να είναι σαφής ειδική και επαρκής και όχι ασαφής, γενική ή αντιφατική.
- 2) Ο έλεγχος έκρινε ότι οι ΑΛΠ δεν είναι πραγματικές γιατί ορισμένα πρατήρια απέχουν μεταξύ τους μεγάλη απόσταση. Η κρίση είναι ανατιολόγητη και αόριστη.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. ».

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι : *«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».*

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, **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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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 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), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«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, από το σύνολο των 236 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης που κατέγραψε ο έλεγχος και απεικόνισε αναλυτικά ανά φορολογική περίοδο, όπως φαίνεται στην από 08-05-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 11-19), ποσοστό 80% και άνω του συνόλου των Α.Λ.Π. είναι πάνω από δύο (2) την ίδια ημέρα.

Επειδή, από αυτές, φαίνεται ότι την ίδια ώρα και ημέρα ο προσφεύγων προμηθεύεται πετρέλαιο από πρατήρια με μεγάλη χιλιομετρική απόσταση μεταξύ τους (πάνω από 60 χιλιόμετρα), πράγμα ανέφικτο για το μοναδικό λεωφορείο που διαθέτει ο προσφεύγων, χωρίς να αμφισβητείται ότι τα πρατήρια είναι σε περιοχές μέσα στις οποίες πραγματοποιούνται τα υπεραστικά δρομολόγια του λεωφορείου.

Επειδή, από το συνολικό αριθμό Α.Λ.Π., ήτοι 236, η αξία των οποίων είναι μικρότερη των 30,00€, ανέρχεται σε ποσοστό 72% του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2016 και οι Α.Λ.Π. του 8^{ου} μήνα ανέρχονται σε 125, ήτοι ποσοστό 53%,

Επειδή, από την επεξεργασία των φορολογικών παραστατικών, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος για την κίνηση του ιδιόκτητου λεωφορείου, με αριθμό κυκλοφορίας, του οποίου η χωρητικότητα της δεξαμενής καυσίμου είναι περίπου 480 λίτρα, προμηθεύεται το πετρέλαιο από το πρατήριο του ΚΤΕΛ στο οποίο είναι ενταγμένος. Το ΚΤΕΛ, εκδίδει στο τέλος του κάθε μήνα ένα Τιμολόγιο Πώλησης.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως εκ τούτου, ορθά έκρινε ο έλεγχος ότι όλες οι παραπάνω Α.Λ.Π. Αγοράς Πετρελαίου δεν έχουν πραγματοποιηθεί από τον προσφεύγοντα και ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.546,60€	3.546,60€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.057,69€	2.057,69€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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.