



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 21-02-2024

Αριθμ. Αποφ.: 416



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 με ημερομηνία κατάθεσης **27-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικής, υπεραστικής οδικής μεταφοράς επιβατών» και με έδρα τα ΚΤΕΛ Καβάλας, Τ.Κ., καθώς και το από **02/02/2024** συμπληρωματικό υπόμνημα κατά των με αριθμ. **α)../15-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και **β)../15-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 02-11-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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. **../15-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 39.509,94€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 19.754,97€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.591,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **66.855,94€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. **../15-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 21.617,45€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 10.908,28€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **32.724,85€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2016 από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. **../.../14-11-2022** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή και αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στις 16-11-2022 μαζί με την υπ' αριθμ. **../16-11-2022** πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. όπου ζητήθηκε η προσκόμιση των φορολογικών του στοιχείων και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, στα πλαίσια του ν.4512/2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ./08-11-2022 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ά Υποδιεύθυνση – Τμήμα Α5 (αρ.πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας/11-11-2022), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων στο έτος 2016 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία δαπανών, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 6.585,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.580,04, ήτοι συνολικό ποσό 8.165,04€. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 στις οποίες αφαίρεσε την αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και απέρριψε δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 91.547,55€ πλέον Φ.Π.Α. 21.617,45€, ενώ στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε επίσης ένα παραστατικό αγοράς καθαρής αξίας 918,00€ λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../20-06-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ./28-07-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **27-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών σε ότι αφορά την απόρριψη των δαπανών καυσίμων και την παραβίαση των διατάξεων της Πολ. 1003/2014. Αντιφατική και αόριστη η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις.
3. Ακυρότητα της πράξης επιβολής προστίμου λόγω μη κοινοποίησης της σχετικής έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. που να εμπεριέχει αιτιολογίες σχετικά με την απόρριψη των δαπανών καυσίμων. Δεν αρκεί η παραπομπή στην έκθεση του εισοδήματος.
4. Εσφαλμένη η απόρριψη του συνόλου των δαπανών καυσίμων. Κατάρριψη της αιτιολογίας του ελέγχου.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
6. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
7. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την έκδοση πράξης προστίμου αναφορικά με τη μη αναγνώριση των δαπανών καυσίμων.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζει 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 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», ενώ το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. 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 εισοδήματός 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, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. .».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.): «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.[2859/2000](#), ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.[2859/2000](#), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α'της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

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. [...]

«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. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Άρθρο 8 Τιμολόγιο Πώλησης

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Άρθρο 9 – Περιεχόμενο τιμολογίου

Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

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

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

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται. [...]

Άρθρο 10 – Απλοποιημένο τιμολόγιο

1.Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, με την Πολ. 1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως εξής:

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα....

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως **εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής** (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, **εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα** ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

[...]

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. **Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα** και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο Παράγραφος 1

10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,
- γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,

δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας– επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

Ο προσφεύγων κατά το έτος 2016 παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών μέσω του ΚΤΕΛ Καβάλας στο οποίο είναι μέτοχος, ως ιδιοκτήτης τριών υπεραστικών λεωφορείων με αριθμούς κυκλοφορίας, &

Από τον έλεγχο στα φορολογικά του βιβλία διαπιστώθηκε η καταχώρηση δαπανών που αφορούν λειτουργικά έξοδα με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 112.950,90€ εκ των οποίων 99.753,40€ αφορούν σε δαπάνες καυσίμων. Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στο φορολογικό έτος 2016 για την προμήθεια καυσίμων εκατόν τρία (103) Τ.Δ.Α. συνολικής καθαρής αξίας 8.205,85€ πλέον Φ.Π.Α. και δύο χιλιάδες επτακόσιες εξήντα δύο (2.762) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 91.547,55€ πλέον Φ.Π.Α. 21.617,45€.

Η φορολογική αρχή κατέγραψε αναλυτικά τις Α.Λ.Π. ανά μήνα, ημέρα και ώρα έκδοσης, όπως αυτές εμφανίζονται στο επισυναπτόμενο Παράρτημα των από 15-09-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. και διαπίστωσε ότι αυτές έχουν καταχωρηθεί στα φορολογικά βιβλία.

Από τον έλεγχο των ως άνω αποδείξεων διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης-ΑΛΠ που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα για την προμήθεια καυσίμου στα τρία λεωφορεία που εκμεταλλεύεται, στην πλειοψηφία τους, ήταν πολύ μικρής αξίας αναφορικά με το μέγεθος και τη χωρητικότητα του ντεπόζιτου καυσίμων των λεωφορείων. Συγκεκριμένα υπάρχουν καταχωρημένες και ελέγχθηκαν ΑΛΠ οι οποίες έχουν συνολική αξία έως 50,00€ και οι οποίες ξεκινούν από 9,00€, 10,00€, 15,00€, 20,00€, 30,00€, 40,00€ και αντιστοιχούν σε ποσότητες καυσίμων από 10 έως 40 λίτρα. Το πλήθος των εν λόγω ΑΛΠ που η συνολική τους αξία δεν ξεπερνά τα 50,00€, όπως καταγράφηκαν από τον έλεγχο, ανέρχονται στον αριθμό περί των 2.140-2.150 ΑΛΠ και αποτελούν το 77% των ΑΛΠ, που έλαβε συνολικά η ελεγχόμενη, προκειμένου

να τροφοδοτεί με καύσιμα τα λεωφορεία της κατά την εκτέλεση των δρομολογίων τους στο ΚΤΕΛ Καβάλας.

Από έρευνα που διενεργήθηκε στις εταιρίες κατασκευής των λεωφορείων που έχει στην κατοχή της η ελεγχόμενη, σύμφωνα με τους αριθμούς πλαισίου τους, διαπιστώθηκε ότι, οι χωρητικότητες των ντεπόζιτων καυσίμων τους ανέρχονταν από 400lt έως 500lt. Συγκεκριμένα για το μάρκας MERCEDES το ντεπόζιτο καυσίμων έχει χωρητικότητα 490lt; για το το ντεπόζιτο καυσίμων έχει χωρητικότητα 400-420lt, ενώ για το το ντεπόζιτο καυσίμων έχει χωρητικότητα 420lt ,

Από τα ανωτέρω προκύπτει εύλογα η διαπίστωση ότι, δεν είναι παραγωγικό και δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, υπεραστικό λεωφορείο να εφοδιάζεται για την εκτέλεση των δρομολογίων του, με καύσιμα τα οποία δεν ξεπερνούν ούτε το 10% της χωρητικότητας του ντεπόζιτου καυσίμων. Αυτό δεν είναι ρεαλιστικό ακόμη και αν γίνεται επαναλαμβανόμενη προμήθεια καυσίμων με τέτοιας αξίας ΑΛΠ, ειδικά όταν το λεωφορείο εκτελεί έμφορτο τα δρομολόγια του, διότι όπως διαπιστώθηκε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εγγραφών που αφορούν τις ανωτέρω δαπάνες, η ελεγχόμενη πραγματοποιούσε κατ' επανάληψη, στην ίδια ημερομηνία και σε κοντινές ώρες πολλαπλές δαπάνες καυσίμων που αφορούσαν τα τρία (3) υπεραστικά λεωφορεία, από ίδια ή και διαφορετικά πρατήρια καυσίμων.

Ειδικότερα η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να λαμβάνει τις ΑΛΠ κατά κύριο λόγο από πρατήρια καυσίμων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός της πόλης της Καβάλας και σε μακρινή απόσταση από την έδρα του ΚΤΕΛ Καβάλας, η οποία αποτελεί την αφετηρία και το τέλος των δρομολογίων των υπεραστικών λεωφορείων και βρίσκεται στην Καβάλα, όπως αναλυτικά παρατίθενται στη σελ. 24 της έκθεσης φόρου εισοδήματος.

Σε καμία απόδειξη δεν υπάρχει υπογραφή του εκδότη, παρά μόνο σφραγίδα με αναγραφόμενο τον αριθμό του οχήματος.

Σε αρκετές αποδείξεις, όπως ενδεικτικά παρατίθενται στις σελ. 25 ως 27 της από 15-9-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας οχήματος που δεν ανήκει στον προσφεύγοντα.

Η ελεγχόμενη οντότητα λαμβάνει πολλαπλές Α.Λ.Π. κατ' επανάληψη, στην ίδια ημερομηνία, σε κοντινές ώρες που αφορούν είτε το ίδιο λεωφορείο είτε και τα τρία λεωφορεία από το ίδιο πρατήριο καυσίμων ή και από διαφορετικό, οι οποίες στις περισσότερες των περιπτώσεων είναι μικρής αξίας. Σχεδόν καθημερινά λαμβάνονται πάνω από 3 με 4 Α.Λ.Π. για κάθε υπεραστικό λεωφορείο, οι οποίες στις περισσότερες περιπτώσεις είναι αξίας 10€, 20€ και 30€. (ενδεικτικά, σελ. 27 ως 31 έκθεσης φ.ε.).

Η ελεγχόμενη οντότητα λαμβάνει Α.Λ.Π. κατ' επανάληψη, στην ίδια ημερομηνία και στην ίδια σχεδόν ώρα ή σε κοντινές ώρες από διαφορετικά πρατήρια καυσίμων που έχουν μεγάλη χιλιομετρική απόσταση μεταξύ τους (ενδεικτικά σελ. 31 ως 34 της έκθεσης ελέγχου φ.ε.). Το γεγονός αυτό δεν δικαιολογείται, ειδικά κατά τη διάρκεια της ημέρας και ενώ το Λεωφορείο βρίσκεται σε υπηρεσία για την εκτέλεση των δρομολογίων, να σταματά με το επιβατικό κοινό για να προμηθεύεται καύσιμα και

στις περισσότερες περιπτώσεις μικρής αξίας 10,00€, 20,00€, 30,00€ ή και 40,00€ αναφορικά με τη χωρητικότητα του ντεπόζιτου καυσίμων που διαθέτουν.

Στα τρία (3) υπεραστικά λεωφορεία που εκμεταλλεύεται η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που έχει λάβει, πρέπει να απασχολούνται 3 οδηγοί είτε ως μισθωτοί υπάλληλοι οι οποίοι προσλαμβάνονται ως οδηγοί από τους ιδιοκτήτες ή συνιδιοκτήτες των λεωφορείων είτε οι ίδιοι οι ιδιοκτήτες ή συνιδιοκτήτες, όταν απασχολούνται ως οδηγοί στα λεωφορεία ιδιοκτησίας τους, με αυτοπρόσωπη οδήγηση. Όσον αφορά την ελεγχόμενη από τα επιδειχθέντα στον έλεγχο δικαιολογητικά έγγραφα, για το αριθ. υπεραστικό λεωφορείο έχει προσλάβει υπάλληλο οδηγό τον κ., ο οποίος απασχολείται στο και οδηγεί το Όσον αφορά τα άλλα δύο (2) λεωφορεία το και το τα οδηγεί ο ίδιος ο ελεγχόμενος, καθώς αφενός διαθέτει άδεια οδήγησης όπως ενημερώθηκε ο έλεγχος από το ΚΤΕΛ Καβάλας και αφετέρου δεν έχει προσληφθεί για το έτος 2016 κάποιος άλλος οδηγός, καθώς δεν υπάρχουν άλλες δαπάνες μισθοδοσίας, εκτός του κ. όπως προκύπτει από το βιβλίο εσόδων-εξόδων της ελεγχόμενης οντότητας σε συνδυασμό με τις τριμηνιαίες εκκαθαρίσεις που συνέταξε το ΚΤΕΛ Καβάλας για το και το Από τον έλεγχο όμως διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα λαμβάνει Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης κατ' επανάληψη, στην ίδια ημερομηνία και στην ίδια σχεδόν ώρα είτε από ίδια είτε από διαφορετικά πρατήρια καυσίμων στα οποία βρίσκονται μαζί το υπεραστικό λεωφορείο και το πράγμα που δεν είναι εφικτό, καθώς τα εν λόγω υπεραστικά λεωφορεία τα οδηγεί μόνο ένα άτομο και αυτό είναι ο ελεγχόμενος.

Η ελεγχόμενη οντότητα λαμβάνει Α.Λ.Π. από κάποια συγκεκριμένα πρατήρια του ν. Καβάλας. Ένα εξ' αυτών είναι το πρατήριο στον κόμβο χλμ. από Καβάλα. Το εν λόγω πρατήριο καυσίμων βρίσκεται στην έξοδο της Εγνατίας οδού στον κόμβο και αποτελεί σταθμό εξυπηρέτησης οχημάτων για τους διερχόμενους ταξιδιώτες. Δεν αποτελεί σταθμό στάσης για τα ΚΤΕΛ Καβάλας όσον αφορά τα δρομολόγια από Καβάλα προς Θεσσαλονίκη και Αθήνα και δεν βρίσκεται επί της παλαιάς Ε.Ο. Καβάλας Θεσσαλονίκης απ' όπου διέρχονται τα υπεραστικά λεωφορεία του ΚΤΕΛ Καβάλας, για την εκτέλεση των δρομολογίων τους, στις τοπικές Δημοτικές Ενότητες. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, από το εν λόγω πρατήριο καυσίμων ιδιαίτερα τους καλοκαιρινούς μήνες, όπου η κίνηση είναι αυξημένη λόγω τουριστικής περιόδου, ο προσφεύγων έλαβε πολλαπλές αποδείξεις λιανικής πώλησης, καθώς εμφανίζονται και τα τρία λεωφορεία του, να βρίσκονται σε συνεχόμενες ή και κοντινές ώρες στο εν λόγω πρατήριο καυσίμων (ενδεικτικά σελ. 3640 έκθεσης φ.ε.).

Ένα δεύτερο πρατήριο από το οποίο λαμβάνει Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης - ΑΛΠ πρατήριο Καυσίμων ΑΕ στην περιοχή 10χλμ από την Καβάλα. Το εν λόγω πρατήριο καυσίμων βρίσκεται επάνω στο δρόμο της Επαρχιακής οδού και χωροταξικά είναι ένα μικρό πρατήριο για την προμήθεια καυσίμων από μικρά οχήματα κυρίως επιβατικά. Συγκεκριμένα ο χώρος του πρατηρίου όπου βρίσκονται οι αντλίες καυσίμων είναι περιορισμένος και δεν είναι εύκολη η τροφοδοσία καυσίμου σε μεγάλα οχήματα πόσο μάλλον σε υπεραστικά λεωφορεία ή μεγάλα

φορτηγά. Όπως όμως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η ελεγχόμενη οντότητα έχει λάβει σε μηνιαία βάση πολλές ΑΛΠ από το εν λόγω πρατήριο, στις περισσότερες των περιπτώσεων αυτές να είναι μικρής αξίας, 10,00€-20,00€, 20,00€-30,00€ μέχρι και αξίας 9,00€.

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης τις οποίες καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, οι οποίες αφορούν προμήθεια καυσίμων από πρατήρια καυσίμων που βρίσκονται εκτός του Νομού Καβάλας και σε περιοχές όπου δεν εκτελούνται δρομολόγια που υπάγονται στο ΚΤΕΛ Καβάλας, Ως εκ τούτου οι εν λόγω ΑΛΠ δεν μπορεί να αφορούν δαπάνες για την άσκηση των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης, όσον αφορά την οδική μεταφορά επιβατών του ΚΤΕΛ Καβάλας».

Οι αναλυτικές καταγραφές του συνόλου των Α.Λ.Π. εμφανίζονται στο επισυναπτόμενο Παράρτημα των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή περαιτέρω, η φορολογική αρχή μετέβη στις 5/4/2023 στο ΚΤΕΛ Καβάλας από το οποίο πληροφορήθηκε ότι το ΚΤΕΛ διαθέτει ιδιόκτητο πρατήριο καυσίμων, το οποίο εφοδιάζει αποκλειστικά και μόνο το στόλο των λεωφορείων του ΚΤΕΛ, με τις τιμές καυσίμων να είναι χαμηλότερες από τις τιμές των εξωτερικών πρατηρίων. Ο προσφεύγων δεν εφοδιάζεται καύσιμα από το εν λόγω πρατήριο. Ο έλεγχος ζήτησε από την υπεύθυνη του λογιστηρίου του ΚΤΕΛ Καβάλας αναλυτική κατάσταση των ημερήσιων δρομολογίων των υπεραστικών λεωφορείων του ΚΤΕΛ για το έτος 2016, προκειμένου να τεκμηριωθεί αν η προμήθεια καυσίμων του προσφεύγοντα συνάδει με τα αντίστοιχα δρομολόγια, λαμβάνοντας μόνο την πρώτη σελίδα από το αρχείο που αφορά την «Κατάσταση ελέγχου κινήσεων χιλιομέτρων από 1/1/2016 έως 31/12/2016», λόγω μεγάλου όγκου. Ωστόσο, στην υπ' αριθμ. 17931/6-4-2023 πρόσκληση προσκόμισης του συγκεκριμένου αρχείου, το ΚΤΕΛ Καβάλας με το υπ' αριθμ./12-4-2023 έγγραφό του αρνήθηκε να προσκομίσει τα ζητηθέντα στοιχεία, με την αιτιολογία ότι αυτά δεν αφορούν οικονομικές συναλλαγές του ΚΤΕΛ με τους μετόχους του. Κατόπιν αυτού, η συγκεκριμένη επαλήθευση δεν πραγματοποιήθηκε.

Επειδή, από τα προπαρατιθέμενα στοιχεία είναι αδύνατη η τεκμηρίωση των επίμαχων δαπανών. Δεν προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων υποχρεούται να διασφαλίσει την ύπαρξη αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, ώστε να συσχετίζονται τα γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα καύσιμα αποτελούν την κύρια και βασική δαπάνη για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και επομένως δεν μπορούν να απορριφθούν όλες οι Α.Λ.Σ. των καυσίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν οι δαπάνες με το κάθε συγκεκριμένο όχημα, ούτε και με τα δρομολόγια που αυτό εκτελούσε. Πέραν

τούτου, έγιναν δεκτές από τον έλεγχο δαπάνες καυσίμου ύψους 8.205,85€ για τις οποίες ως σχετικό παραστατικό εξόδων έχουν εκδοθεί τιμολόγια από τον κάθε εκδότη.

Ως προς το δεύτερο και έβδομο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2^α του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος: «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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 **παρατείνεται** στις εξής περιπτώσεις:
α) **εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση».**

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/25-09-2023 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ - Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων:

«Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με: α) την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 36 παρ. 2](#) και [3](#) του ν. [4987/2022](#), εφεξής [ΚΦΔ](#), αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ](#), ορίζονται τα εξής: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας». Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 86](#) του ν. [4646/2019](#). Επισημαίνεται ότι **για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018** εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#), όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) του [άρθρου 32](#) του ν. [4646/2019](#), σύμφωνα με τις οποίες **το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης**

διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. το Δημόσιο νομιμοποιείται να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων & προστίμων για το φορολογικό έτος 2016 μέχρι τις 31-12-2022. Ωστόσο, ο προσφεύγων στις 21-11-2022 υπέβαλε την υπ'αριθμ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και στις 17-11-2022 υπέβαλε τις υπ'αριθμ. & τροποποιητικές δηλώσεις γ' & δ' τριμήνου Φ.Π.Α. , στις οποίες αφαίρεσε την καθαρή αξία και το Φ.Π.Α. εισροών που αφορά στα υπ'αριθμ./14-10-2016 & .../05-08-2016 Τ.Δ.Α. έκδοσης του

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 παρ.2 παρ.α' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων παρατάθηκε κατά ένα έτος, ήτοι, μέχρι τις 31-12-2023.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 εμπεριστατωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και **να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι **η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο**, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./20-6-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επί του οποίου παρατέθηκαν αναλυτικά οι διαπιστώσεις, οι κρίσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου. Λαμβάνοντας γνώση των νομικών και πραγματικών περιστατικών που αιτιολογούν την κρίση του ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./28-07-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., καθώς και τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων αυτές εδράζονται, ενώ όλα τα παραπάνω νομίμως κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 2-10-2023.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ 426/2013, 1514/2013).

Επειδή στην από 15-9-2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. ρητά αναγράφεται ότι: «...με βάση τις περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως απεικονίζονται στην από 17/8/2023 έκθεση ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποίησε δαπάνες για την προμήθεια καυσίμων από τις οποίες όμως δεν προκύπτει, αφενός ότι διενεργήθηκαν για τις παραγωγικές δραστηριότητες της ελεγχόμενης οντότητας και για πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.1 του ν.2859/2000 και αφετέρου από τις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα αντί τιμολογίου, για την προμήθεια των καυσίμων δεν αποδεικνύεται και δεν τεκμηριώνεται η παράδοση των αγαθών (καυσίμων) προς την ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 του ν.2859/2000»

Επειδή, τα αποτελέσματα των διαπιστώσεων του ελέγχου ταυτίζονται απολύτως στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς η καθαρή αξία των απορριφθεισών δαπανών καυσίμων στη φορολογία εισοδήματος είναι η ίδια με την απορριφθείσα αξία εισροών στη φορολογία Φ.Π.Α, ενώ ο συντελεστής Φ.Π.Α. του φόρου εισροών είναι 24%.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των

οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, με βάση την αρχή της νομιμότητας η φορολογική διοίκηση πράττει μόνο αυτό που της επιτρέπει ο νόμος. Κατά συνέπεια, το φορολογικό όργανο κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων ενεργεί με δέσμια αρμοδιότητα, δηλαδή εξετάζει αν συντρέχουν από το νόμο οι νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κανόνα και είναι υποχρεωμένο να εκδώσει ατομική πράξη που θα διέπει την ατομική ρύθμιση που προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **27-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ./15-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	39.509,94 €	39.509,94 €
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	19.754,97 €	19.754,97 €
Εισφορά αλληλεγγύης	7.591,03 €	7.591,03 €
Συνολικό ποσό	66.855,94 €	66.855,94 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

2)Επί της υπ' αριθμ./15-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	21.617,45 €	21.617,45 €
Πρόστιμο αρ. 58Α Κ.Φ.Δ.	10.908,28 €	10.908,28 €

Συνολικό ποσό	32.724,85 €	32.724,85€
----------------------	--------------------	-------------------

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.