



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1301

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/

Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 443.512,81€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 221.756,41€ και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 95.603,04€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 760.872,26€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με απλογραφικό λογιστικό σύστημα, με κύρια δραστηριότητα με έδρα στην

Η ΕΛΥΤ Αττικής με το με αριθ. πρωτ. έγγραφό της διαβίβασε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής την από Έκθεση Έλεγχου Πορισματική Αναφορά που αφορά τον έλεγχο για τη διαπίστωση της σύννομης παραλαβής και διάθεσης στην εγχώρια αγορά των πετρελαϊκών προϊόντων της επιχείρησης του προσφεύγοντος που στοιχειοθετεί το αδίκημα της λαθρεμπορίας. Συνεπεία αυτού εκδόθηκε από τον Προϊσταμένο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος με τις διατάξεις του Ν.4172/2013 καθώς και της απόφασης Α 1293/23-07-2019.

Στις ο έλεγχος ανήρτησε ηλεκτρονικά την με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και το με αρ. πρωτ. Αίτημα του Άρθρου 14 του Ν.4987/2022. Η επιχείρηση του προσφεύγοντος έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (μηνιαία κατάσταση εσόδων-εξόδων) χωρίς ωστόσο να θέσει στη διάθεσή του τα εκδοθέντα δελτία αποστολής - τιμολόγια πώλησης καθώς και τα τιμολόγια αγορών που έλαβε από τις προμηθεύτριες εταιρείες Ο έλεγχος απέστειλε στις προμηθεύτριες εταιρείες τα με αριθ. πρωτ. έγγραφα με τα οποία ζητούσε να του

αποστέλλουν την καρτέλα της επιχείρησης του προσφεύγοντος στην οποία να περιλαμβάνεται αναλυτικά ο αριθμός τιμολογίου, ημερομηνία, ποσότητες καυσίμου, καθαρή αξία κλπ. καθώς και την λογιστική καρτέλα (αναλυτικό καθολικό).

Όλες οι προμηθεύτριες εταιρίες ανταποκρίθηκαν και προσκόμισαν τα ανωτέρω ζητηθέντα.

Ο έλεγχος με το υπ. αρ. πρωτ. συμπληρωματικό αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ζητούσε από την επιχείρηση του προσφεύγοντος τα αρχεία txt που δημιουργεί ο φορολογικός μηχανισμός της, με αρ. μητρώου Η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν προσκόμισε και συνεπώς δεν διαφύλαξε τα αρχεία txt, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 & 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε', του Κ.Φ.Δ..

Με την από Έκθεση Έλεγχου Πορισματική Αναφορά της ΕΛΥΤ Αττικής, ο έλεγχος διαπίστωσε:

i) αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη συνολικής αξίας 2.217,48€ (2.364,06 * 0,938 τιμή λίτρου) πλέον ΦΠΑ 24% και

ii) ότι σε έξι (6) περιπτώσεις προμηθεύτηκε χωρίς να έχει ζητήσει και να έχει λάβει φορολογικό στοιχείο και επιπλέον σε οκτώ (8) περιπτώσεις προμηθεύτηκε χωρίς να έχει ζητήσει και να έχει λάβει φορολογικό στοιχείο

Για τις ανωτέρω παραβάσεις του (ii) επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' και παρ. 2 περ. η' του Κ.Φ.Δ., ήτοι πρόστιμο πεντακόσια (500) ευρώ.

Επίσης ο έλεγχος διαπίστωσε, από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει της απόφασης Α 1293/2019, ότι στην εξεταζόμενη φορολογική περίοδο, η επιχείρηση του προσφεύγοντος προέβη σε μερική ή ολική εξόφληση αγορών καθαρής αξίας άνω των 500,00€ τοις μετρητοίς. Ειδικότερα, πρόκειται για αγορές καυσίμων από την επιχείρηση, συνολικής αξίας 1.288.125,00€ (καθαρή αξία 1.038.810,48€ πλέον Φ.Π.Α. 249.314,52€). Το ποσό των 1.038.810,48€ καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Διενεργήθηκε έλεγχος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο διότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν προσκόμισε τιμολόγια αγορών, τα αρχεία txt, τιμολόγια πώλησης κλπ. Από τον έλεγχο λήφθηκαν υπόψη τα αρχεία που εστάλησαν από τις προμηθεύτριες πετρελαϊκές εταιρείες καθώς και το αρχείο αποδείξεων που έχει διαβιβάσει η επιχείρηση του προσφεύγοντος για το διάστημα 01/01/2017-31/12/2017 από το σύστημα εισροών — εκροών στην Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ). Επιπροσθέτως, λήφθηκαν υπόψη οι συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 14 του καθώς και οι υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι ελεγκτικές υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 με απόλυτη προσήλωση στο γράμμα του νόμου και αυτό, ανάλογα με το πραγματικό κάθε υπόθεσης, μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένες και εντελώς ανεπιεικείς λύσεις, οι οποίες είναι αντίθετες με το σκοπό της διάταξης και ακόμα εγείρουν αντιρρήσεις για τη συνταγματικότητα του νόμου.
- Το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με το άρθρο 23 που προβλέπει τις μη εκπιπόμενες επιχειρησιακές δαπάνες, καθώς σύμφωνα με τον ισχύοντα κανόνα για να εκπέσει μια δαπάνη, θα πρέπει συγχρόνως να πληροί τα κριτήρια

του άρθρου 22 και να μην αναφέρεται στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23.

- Από τις διατάξεις των άρθρων 22-23 του Ν.4172/2013, οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται συνδυαστικά, καθώς και από τις διατάξεις των σχετικών ερμηνευτικών εγκυκλίων της Φορολογικής Διοίκησης, προκύπτει χωρίς αμφιβολία ότι σκοπός της διάταξης της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 είναι να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της έκδοσης-λήψης εικονικών τιμολογίων.
- Στην περίπτωση που ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την εγκυρότητα των τιμολογίων και την πραγματοποίηση των συναλλαγών ούτε το ύψος των δαπανών αλλά αντίθετα προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ότι πληρούνται σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 για την έκπτωση της δαπάνης, η απόρριψη των δαπανών αυτών και ο καταλογισμός τους ως λογιστικής διαφοράς παραβιάζει τη διάταξη της περ. β του άρθρου 23 Ν.4172/2013 διότι αντίκειται στο σκοπό της που είναι ο περιορισμός των εικονικών συναλλαγών.
- Οι δαπάνες αγοράς καυσίμων είναι πραγματικές και αποδεικνύονται από τα δεδομένα του συστήματος εισροών εκροών. Υπάρχουν καταγεγραμμένες αγορές βάσει τιμολογίων που δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο και έχουν διασταυρωθεί με τα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης της Αυτό σημαίνει ότι το πραγματικό γεγονός της συναλλαγής δεν μπορεί να αναιρεθεί από το ότι η δεν προσκομίζει τις τραπεζικές καταθέσεις. Η δηλώνει επίσημα ότι έχει εξοφληθεί πλήρως και ολοσχερώς. Άρα η ενεργοποίηση του άρθρου 23 του ΚΦΕ συνιστά πράξη καταχρηστική από τη στιγμή που αποτελεί συναλλακτικό ήθος η πληρωμή με μετρητά στα γκισέ των Εταιρειών του σε ώρες και ημέρες που δεν λειτουργούν οι τράπεζες, διότι προέχει ο απρόσκοπτος εφοδιασμός των καταναλωτών.

Επίσης ο προσφεύγων επικαλείται τις επιταγές τόσο του άρθρου 20 του Συντάγματος όσο και τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), της φορολογικής ισότητας (άρθρ.4 Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος) και της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ του Συντάγματος).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«....5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει

στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«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.
- 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 23 του ν.4172/2013 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1216/2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.[...]

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, εν προκειμένω, με την από Έκθεση Ελέγχου/ Πορισματική Αναφορά της ΕΛΥΤ Αττικής αναφέρονται για την επιχείρηση του προσφεύγοντος τα εξής:

«[...]Από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι η επιχείρηση κατά το έτος 2017 προμηθεύθηκε και διέθεσε στην εσωτερική κατανάλωση ποσότητα 780,23 λίτρων βενζίνης αμόλυβδης 95 RON και 5.107,58 λίτρων πετρελαίου κίνησης άγνωστης προέλευσης, χωρίς παραστατικά νόμιμης κατοχής γεγονός το οποίο συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 119 α § 2 του Ν. 2960/2001 (Ε.Τ.Κ.) και στοιχειοθετεί το αδίκημα της λαθρεμπορίας που προβλέπεται στο άρθρο 155 του ιδίου Νόμου, η οποία πέραν των ποινικών κυρώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 157 του Ν. 2960 / 01, τιμωρείται και διοικητικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142, 150 και 152 του ιδίου νόμου.

Επίσης επειδή η ελεγχόμενη οντότητα σε έξι (6) περιπτώσεις κατά το φορολογικό έτος 2017 προμηθεύτηκε ποσότητα 780,23 λίτρων βενζίνης αμόλυβδης 95 RON αξίας 850,45€ (780,23 * 1,09 τιμή λίτρου) πλέον ΦΠΑ 24% και 5.107,58 λίτρων πετρελαίου κίνησης αξίας 4.647,89€ (5.107,58 * 0,91 τιμή λίτρου) πλέον ΦΠΑ 24% συνολικής αξίας 5.498,34 ήτοι αναλογούν ποσό ΦΠΑ 1.319,60€ χωρίς να έχει ζητήσει και να έχει λάβει φορολογικό στοιχείο αξίας αλλά ούτε αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων καταχώρησε σε κάποιο κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα της συναλλαγής ως όφειλε ούτως ώστε να μπορεί να τεκμηριώσει οποτεδήποτε στον έλεγχο τις διακινήσεις οποιονδήποτε αποθεμάτων διατηρεί στο κατάστημα σύμφωνα άρθρα 5 §§ 8 και 9, και 8 §§ 1, 2, 10 του Ν. 4308/2014. (Ε.Λ.Π.)

Επίσης η ελεγχόμενη οντότητα κατά το φορολογικό έτος 2017 διέθεσε ποσότητα 2.364,06 λίτρων πετρελαίου κίνησης συνολικής αξίας 2.217,48€ (2.364,06 * 0,938 τιμή λίτρου) πλέον ΦΠΑ 24% ήτοι αναλογούν ποσό ΦΠΑ 532,19€ χωρίς να έχει εκδώσει φορολογικά παραστατικά σύμφωνα άρθρα 5 §§ 8 και 9, και 8 §§ 1, 2, 10 του Ν. 4308/2014. (Ε.Λ.Π.)

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των Τιμολογίων αγοράς που μας απέστειλαν οι προμηθεύτριες εταιρείες με αυτά που η ελεγχόμενη καταχώρησε στο σύστημα εισροών εκροών και αποτυπώνονται στο αρχείο που μας απέστειλε η Δ.ΗΛΕ.Δ διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταχωρημένες συνολικά οκτώ (8) παραλαβές καυσίμων από την εταιρείαχωρίς τα καταχωρηθέντα παραστατικά να αντιστοιχούν σε εκδοθέντα στοιχεία από την εταιρείακαι χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα αντίστοιχα αρχεία (βιβλία) της ελεγχόμενης. Πρόκειται για πλαστά στοιχεία οι ποσότητες των καυσίμων είναι άγνωστης προέλευσης και αναλυτικά αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ			
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΥΣΙΜΟ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ
.....			449
.....			628
.....			3420
.....			348
.....			5795
		ΣΥΝΟΛΟ	10.540
.....			522
.....			8370
.....			1715
		ΣΥΝΟΛΟ	10.607

Από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι η επιχείρηση κατά το έτος 2017 σε οκτώ (8) περιπτώσεις προμηθεύθηκε και διέθεσε ποσότητα 10,640 λίτρων βενζίνης αμόλυβδης 95 RON και 10.607 λίτρων πετρελαίου κίνησης , χωρίς παραστατικά νόμιμης κατοχής γεγονός το οποίο συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 119 α § 2 του Ν. 2960/2001 (Ε. Τ.Κ.) και στοιχειοθετεί το αδίκημα της λαθρεμπορίας που προβλέπεται στο άρθρο 155 του ιδίου Νόμου, η οποία πέραν των ποινικών κυρώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 157 του Ν. 2960 / 01, τιμωρείται και διοικητικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142, 150 και 152 του ιδίου νόμου.

Επίσης επειδή η ελεγχόμενη οντότητα στις οκτώ (8) προαναφερόμενες περιπτώσεις κατά το φορολογικό έτος 2017 προμηθεύτηκε και διέθεσε ποσότητα 10.640 λίτρων βενζίνης αμόλυβδης 95 RON αξίας 11.569,60€ πλέον ΦΠΑ 24% (10.640*1,09 τιμή λίτρου) και 10.607 λίτρων πετρελαίου κίνησης αξίας 9.652,37€ πλέον ΦΠΑ 24% (10.607 *0,91 τιμή λίτρου), συνολικής αξίας 21.131,97€ ,αναλογούν ΦΠΑ 5.093,27€ χωρίς να έχει ζητήσει και να έχει λάβει φορολογικό στοιχείο αξίας αλλά ούτε αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων καταχώρησε σε κάποιο κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα της συναλλαγής ως όφειλε , ούτως ώστε να μπορεί να τεκμηριώσει οποτεδήποτε στον έλεγχο τις διακινήσεις οποιονδήποτε αποθεμάτων διατηρεί στο κατάστημα σύμφωνα άρθρα 5 §§ 8 και 9, και 8 §§1, 2, 10 του Ν. 4308/2014. (Ε.Λ.Π.)

[...]Με το υπ'αριθμ. Πρωτ: έγγραφο μας ζητήσαμε από το ΔΤΕΣ ΠΕΙΡΑΙΑ , να μας αποστείλει ΕΚΘΕΣΗ ΔΑΣΜΩΝ κλπ ΦΟΡΩΝ που αντιστοιχούν σε ποσότητα 11.420,23 λίτρων βενζίνης αμόλυβδης 95 RON και 15.714,58 λίτρων πετρελαίου κίνησης τα οποία η ελεγχόμενη κατείχε χωρίς νόμιμα παραστατικά .(συν 22) Το ΔΥΕΣ ΠΕΙΡΑΙΑ με το υπ' αριθ. πρωτ: έγγραφο του (αρ.πρωτ. ΕΛΥΤ) μας διαβίβασε ΕΚΘΕΣΗ ΔΑΣΜΩΝ κλπ ΦΟΡΩΝ που αντιστοιχούν σε ποσότητα 11.420,23 λίτρων βενζίνης αμόλυβδης 95 RON και ανέρχονται στο ποσό των 11.571,235 €, (καθαρή αξία 8.356,997 € + ΦΠΑ 3.214,238€, τελωνειακή αξία 5.036.21€) και σε ποσότητα 15.714,58 λίτρων πετρελαίου κίνησης (και ανέρχονται στο ποσό των 10.202,077 €, (καθαρή αξία 6.617,380 € + ΦΠΑ 3.584,697€, τελωνειακή αξία 8319,61€) (συν 23) [...]

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές καυσίμων της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 από την επιχείρηση συνολικής αξίας 1.288.125,00€ (καθαρή αξία 1.038.810,48€ πλέον ΦΠΑ 249.314,52€) λόγω παράβασης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες αγοράς καυσίμων είναι πραγματικές και αποδεικνύονται από τα δεδομένα του συστήματος εισροών εκροών καθώς και από τα τιμολόγια που δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο και έχουν διασταυρωθεί με τα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης της Το πραγματικό γεγονός της συναλλαγής δεν μπορεί να αναιρεθεί από το ότι η δεν προσκομίζει τις τραπεζικές καταθέσεις. Η δηλώνει επίσημα ότι έχει εξοφληθεί πλήρως και ολοσχερώς. Άρα η ενεργοποίηση του άρθρου 23 του ΚΦΕ συνιστά πράξη καταχρηστική από τη στιγμή που αποτελεί συναλλακτικό ήθος η πληρωμή με μετρητά στα γκισέ των Εταιρειών του Ν. 3054/2002 σε ώρες και ημέρες που δεν λειτουργούν οι τράπεζες, διότι προέχει ο απρόσκοπτος εφοδιασμός των καταναλωτών.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάζονται οι συνταγματικές αρχές του σεβασμού και της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, καθώς και της φορολογικής ισότητας και αναλογικότητας, δεδομένου ότι ενώ σκοπός της διάταξης της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 είναι η πάταξη του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών.

Επειδή, η επιχείρηση του προσφεύγοντος ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. Αίτημα του Άρθρου 14 του Ν.4987/2022 και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (μηνιαία κατάσταση εσόδων-εξόδων). Ωστόσο δεν έθεσε στη διάθεσή του τα εκδοθέντα δελτία αποστολής - τιμολόγια πώλησης καθώς και τα τιμολόγια αγορών που έλαβε από τις προμηθεύτριες εταιρείες Ακόμα, η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν ανταποκρίθηκε στο με το υπ. αρ. πρωτ. συμπληρωματικό αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα αρχεία txt που δημιουργεί ο μηχανισμός με αριθμό μητρώου

Επειδή, ο έλεγχος στο πλαίσιο τη χρηστής διοίκησης απέστειλε στις προμηθεύτριες εταιρείες τα με αριθ. πρωτ. έγγραφα με τα οποία ζητούσε να του αποστείλουν την καρτέλα της επιχείρησης του προσφεύγοντος στην οποία να περιλαμβάνεται αναλυτικά ο αριθμός τιμολογίου, ημερομηνία, ποσότητες καυσίμου, καθαρή αξία κλπ. καθώς και την

λογιστική καρτέλα (αναλυτικό καθολικό). Όλες οι προμηθεύτριες ανταποκρίθηκαν και προσκόμισαν τα ζητηθέντα.

Επειδή, η προμηθεύτρια ανταποκρινόμενη στο με αριθ. πρωτ. έγγραφο προσκόμισε τα ζητηθέντα και ενημέρωσε τον έλεγχο ότι όσες πληρωμές έχουν γίνει από την επιχείρηση του προσφεύγοντος με μετρητά για ολική ή μερική εξόφληση τιμολογίων αγοράς καυσίμου, έχουν όλες κατατεθεί εντός δύο ημερών στον τραπεζικό τους λογαριασμό. Ωστόσο, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της.

Επειδή, η επιχείρηση του προσφεύγοντος έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αποδείξεις είσπραξης της επιχείρησης όπου το μεγαλύτερο μέρος των πληρωμών διενεργήθηκε με μετρητά, χωρίς να αναγράφεται στις αποδείξεις είσπραξης η αιτία που οι συναλλαγές αυτές διενεργήθηκαν χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. (άρθρο 8 ΠΟΛ. 1216/2014).

Επειδή, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής από τον λήπτη των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ' αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου ή προστίμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθ. προβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

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

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Διαφορά φόρου	443.512,81 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	221.756,41 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	95.603,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	760.872,26 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.