



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 16/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1315

**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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, αγρότισσα κανονικού καθεστώτος με κύρια δραστηριότητα «Καλλιέργεια πατάτας», κάτοικος Δήμου Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)../18-12-2023**

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)...**/18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)...**/18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 και **δ)...**/18-1-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από 22-01-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, 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 **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, μειώθηκε η ζημία χρήσης κατά 34.287,31€ (από -35.721,20 σε -1.433,89€), ενώ το αποτέλεσμα της δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν διαφοροποιήθηκε (πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 5.686,26€).
- ❖ Με την υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 35.507,67€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 17.753,84€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.449,51€, ήτοι **συνολικό ποσό 59.711,02€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 2.999,55€ (από 16.805,14€ σε 13.805,86€).
- ❖ Με την υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 7.793,62€ (από 10.762,85€ σε 2.969,23€).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 - 2018 από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και της Α1293/2019,

δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../31-05-2021 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή μαζί με την υπ'αριθμ./02-06-2021 γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, στα πλαίσια του ν.4512/2018.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και απέρριψε δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 12.597,71€ πλέον Φ.Π.Α. 2.999,55 € στο φορολογικό έτος 2017 και δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 19.975,25€ πλέον Φ.Π.Α. 4.794,07€, ενώ στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε επίσης δαπάνες άνω των 500€ συνολικής καθαρής αξίας 21.789,60€ στο έτος 2017 και 48.640,00€ στο έτος 2018, λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. απορρίφθηκε ο Φ.Π.Α. δαπανών που αντιστοιχεί στις δαπάνες καυσίμων εκάστου έτους.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../23-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./14-12-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, πλήρης αοριστία των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής των ειδικών κυρώσεων. Ουδέποτε η φορολογική αρχή προέβη σε επιτόπιο έλεγχο, ούτε ήλεγξε τα στρέμματα που καλλιεργεί και τις ανάγκες χρήσης των γεωργικών μηχανημάτων που κατέχει. Ουδεμία άλλη παράβαση διαπιστώθηκε. Η φορολογική αρχή όφειλε να αποδείξει αυτοτελώς τη μη παραγωγικότητα των Α.Λ.Σ. Αναπιολόγητα και καταχρηστικά απέδωσε παρατυπία, χωρίς να εξηγήσει γιατί στερείται λογικής η ανάγκη καθημερινού ανεφοδιασμού των γεωργικών της μηχανημάτων βάσει των στρεμμάτων που καλλιεργεί. Ένεκα του γεγονότος ότι ο σύζυγός της διατηρεί πρατήριο υγρών καυσίμων, δεν είναι παράλογο να εφοδιάζεται καύσιμα από τον ίδιο.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του κείμενου νομοθετικού πλαισίου και δη του άρθρου 9 1.2. της Πολ.1003/2014. Η ως άνω διάταξη έχει ερμηνεία δυνητική. Η έννοια της δυνητικότητας γίνεται κατανοητή μέσα από την Πολ.1091/2010.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος της στην περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία. Για τη δέθεν μη έκπτωση από τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αναφορικά με τις Α.Λ.Σ. από πρατήριο υγρών καυσίμων της επιβλήθηκαν πρόστιμα, φόροι και

κυρώσεις ποσού άνω των 70.504,19€ που είναι καταφανώς εξοντωτικό και οδηγεί στον αφανισμό της αγροτικής της επιχείρησης και δημιουργεί ανεπανόρθωτη βλάβη.

4. Λόγοι ανθρωπισμού επιβάλλουν την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς διαφορετικά θα σημάνει την ολοκληρωτική της καταστροφή.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «..... 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, στο άρθρο **64 του ν.4987/2022** 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 65 του ν.4987/2022** 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, στο άρθρο **171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999** ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, 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, στο **άρθρο 23 του ν.4987/2022** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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, το **άρθρο 22 του Ν.4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, 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.

[...]

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α.

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 **ex 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.

Παράγραφος 1

8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ ορίζει με σαφήνεια ότι «τιμολόγιο» εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

[...]

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, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, Το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από

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. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 & 2018 η προσφεύγουσα ήταν αγρότισσα κανονικού καθεστώτος με κύρια δραστηριότητα την καλλιέργεια πατάτας και δευτερεύουσες δραστηριότητες την καλλιέργεια μαλακού σιταριού και αραβόσιτου. Για την άσκηση του επαγγέλματός της είχε στην κατοχή της τα εξής με αριθμούς κυκλοφορίας ..., & γεωργικά μηχανήματα και το Ι.Χ. φορτηγό.

Από τον έλεγχο στα φορολογικά της βιβλία διαπιστώθηκε η καταχώρηση μεγάλου αριθμού Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών που αφορούν την αγορά δαπανών καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 12.497,71€ πλέον Φ.Π.Α. 2.999,55€ στο έτος 2017 και 19.975,25€ πλέον Φ.Π.Α. 4.794,07€ στο έτος 2018. Οι περισσότερες Α.Λ.Σ. έχουν αξίες μικρές 10€ και 20€, ενώ όλες έχουν εκδοθεί από το ίδιο πρατήριο καυσίμων, του συζύγου της

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 για τις χονδρικές συναλλαγές, δηλαδή για τις συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων που ασκούν κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο, το περιεχόμενο του οποίου καθορίζεται ρητά στο ως άνω άρθρο. Τα στοιχεία α' έως ιζ' του άρθρου 8 είναι υποχρεωτικά κατά την έκδοση του τιμολογίου. Ωστόσο, με την παρ.9.1.2 της Πολ.1003/2014 παρασχέθηκε κατ' εξαίρεση η δυνατότητα έκδοσης στοιχείων πώλησης υγρών καυσίμων μέχρι 300€, στα οποία αντί των στοιχείων δ' και ε' του άρθρου 8, δηλαδή του Α.Φ.Μ. του πελάτη και της πλήρους επωνυμίας του πωλητή και του πελάτη, θα αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου οχήματος, προκειμένου να διασφαλίζεται η συσχέτιση του παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.

Ως εκ τούτου, η μη αναγραφή του Α.Φ.Μ. του πελάτη και της πλήρους επωνυμίας αυτού και ταυτόχρονα η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος που εφοδιάστηκε με καύσιμα καθιστά τη συσχέτιση του φορολογικού παραστατικού με την προσφεύγουσα οντότητα αδύνατη.

Περαιτέρω, σε ότι αφορά την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου του άρθρου 10 του ν.4308/2014, όπως ρητά ορίζει η Πολ.1003/2014, επιτρέπεται η χρήση του για την αγορά μη εμπορεύσιμων για τον αγοραστή αγαθών, προκειμένου να διευκολυνθούν οι συναλλαγές. Ωστόσο δεν επιτρέπεται η γενικευμένη χρήση Α.Λ.Σ., καθώς αυτές δεν μπορούν να υποκαταστήσουν το τιμολόγιο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι όλες οι δαπάνες καυσίμων πραγματοποιήθηκαν με Α.Λ.Σ., επί των οποίων απουσιάζει έστω το στοιχείο του αριθμού

κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου κάθε φορά οχήματος. Περαιτέρω, η καθολική χρήση Α.Λ.Σ. για τις δαπάνες καυσίμων δεν είναι επιτρεπτή, καθώς έτσι υποκαθίσταται η υποχρέωση λήψης τιμολογίων, υποχρέωση βασική για τις συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων.

Επειδή, από τα προπαρατιθέμενα στοιχεία είναι αδύνατη η τεκμηρίωση των επίμαχων δαπανών, καθώς δεν προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας οντότητας και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ούτε πληρείται η προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, όπου το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται όταν μπορεί να σχετιστεί μία εισροή με τη διάθεσή της προς διενέργεια φορολογητέων πράξεων της υπόχρεης οντότητας.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα υποχρεούται να διασφαλίσει την ύπαρξη αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, ώστε να συσχετίζονται τα γεγονότα με τα λογιστικά αρχεία. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα καύσιμα αποτελούν την κύρια και βασική δαπάνη για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και επομένως δεν μπορούν να απορριφθούν οι Α.Λ.Σ. των καυσίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν οι δαπάνες με το κάθε συγκεκριμένο όχημα. Διαπιστώθηκαν πολύ μικρές δαπάνες καυσίμων μικρής αξίας (10-20€) εντός της ίδιας ημέρας για την παροχή καυσίμων σε αγροτικά οχήματα (τρακτέρ – φορτηγά), το ντεπόζιτο των οποίων είναι πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο 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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν απόρριψης των δαπανών καυσίμων, καθώς και απόρριψης τιμολογίων εισροών άνω των 500€ λόγω μη εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 παρ. β του ν.4172/2013,

Επειδή, για την απόρριψη δαπανών άνω των 500€ λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, οι οποίες αποτελούν μεγαλύτερη λογιστική διαφορά σε σχέση με τις απορριφθείσες δαπάνες καυσίμων δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **17-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	35.721,20 €	1.433,89 €	1.433,89 €

2)Επί της υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	35.507,67 €	35.507,67 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	17.753,84 €	17.753,84 €
Εισφορά αλληλεγγύης	6.449,51 €	6.449,51 €
Συνολικό ποσό	59.711,02 €	59.711,02 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2012

3)Επί της υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017

Υπόλοιπο για έκπτωση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	16.805,41€	13.805,86€	13.805,89 €	2.999,55€

4)Επί της υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018

Υπόλοιπο για έκπτωση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.762,85€	2.969,23€	2.969,23 €	7.793,62€

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.