



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 20/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1359



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 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 **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικής, υπεραστικής οδικής μεταφοράς επιβατών» και με έδρα τα ΚΤΕΛ ..., Τ.Κ., καθώς και το υπ'αριθμ. .../24/04/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα κατά της με αριθμό .../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 20-01-2024 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 **19-01-2024** 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./20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 38.637,75€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 19.318,88€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.291,51 ήτοι συνολικό ποσό ύψους **65.248,13€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2017 από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022, καθώς και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../.../03-04-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή και αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στις 06-04-2023 μαζί με την υπ'αριθμ./06-04-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022 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./18-09-2023 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ά Υποδιεύθυνση – Τμήμα Α5 (αρ.πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας/20-09-2023), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων στο έτος 2017 έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία δαπανών, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 2.998,00€ πλέον Φ.Π.Α. 719,52, ήτοι συνολικό ποσό 3.717,52€.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και αφαίρεσε από τις εισροές την αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επίσης, απέρριψε ως λογιστικές διαφορές δαπάνες άνω των 500€ λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος συνολικής καθαρής αξίας 3.520,00€, δαπάνες αγοράς πετρελαίου κίνησης που εκδόθηκαν σε άλλη οντότητα ύψους 486,29€ πλέον Φ.Π.Α. 116,73€, ένα τιμολόγιο αγοράς πετρελαίου κίνησης που εκδόθηκε σε αντικατάσταση απόδειξης λιανικής πώλησης, λόγω ασυμφωνίας μεταξύ του τιμολογίου και της απόδειξης καθαρής αξίας 322,57€ πλέον Φ.Π.Α. 77,42€, καθώς και δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 90.097,63€ πλέον Φ.Π.Α. 21.626,74€.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./28-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. /18-12-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με την από **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμ. /24-04-2024 συμπληρωματικό υπόμνημά του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Ως προς τα τρία φορολογικά στοιχεία άνω των 500€ που πληρώθηκαν με μετρητά και τα πέντε που αφορούν άλλον Α.Φ.Μ. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση των εν λόγω δαπανών. Η εξόφληση με μετρητά επιβλήθηκε από το συναλλασσόμενο λόγω της αδυναμίας και δυσκολίας της διατραπεζικής μετακίνησης. Σε ότι αφορά τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν άλλον Α.Φ.Μ., πρόκειται για εκ παραδρομής σφάλμα, καθώς ο λογιστής αντί να περάσει τα εν λόγω τιμολόγια στα βιβλία της συζύγου του, τα πέρασε στα βιβλία του ίδιου. Έπρεπε ο έλεγχος να τα λογίσει ως έξοδα της συζύγου.
2. Ως προς την εικονικότητα των τιμολογίων έκδοσης του Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Αναφορά στην επίκληση αφηρημένων στοιχείων που αφορούν παραβάσεις του προμηθευτή του και είναι αδύνατον να γνωρίζει. Μη αναφορά στοιχείων σε σχέση με τον προσφεύγοντα. Πραγματική η ύπαρξη των συναλλαγών που δικαιολογούνται από το αντικείμενο των εργασιών του. Καλή πίστη.
3. Ως προς την απόρριψη του συνόλου των αποδείξεων για τα καύσιμα των λεωφορείων του. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Κατάρριψη της αιτιολογίας και των ισχυρισμών της έκθεσης ελέγχου. Η φορολογική διοίκηση δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι ορθώς του καταβλήθηκε από το ΚΤΕΛ η σχετική χιλιομετρική αποζημίωση που αντιστοιχεί σε 320.662Km. Επομένως, οι δαπάνες καυσίμων πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής του και δεν μπορεί η φορολογική διοίκηση να απορρίπτει το σύνολο αυτών των δαπανών. Εσφαλμένα απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. /16-12-2017 τιμολόγιο έκδοσης του

Όλες οι αποδείξεις εμπεριέχουν υπογραφή των εκδοτών. Εκ παραδρομής καταχωρήθηκαν αποδείξεις που αφορούν το λεωφορείο με αριθμό που μεταβιβάστηκε στη σύζυγό του στις 22-03-2017. Δεν υπήρχε πρόθεση εξαπάτησης, ούτε εκτέστηκαν δύο φορές. Αόριστος ο ισχυρισμός ότι λάμβανε πολλαπλές αποδείξεις την ίδια ημερομηνία ή ταυτόχρονη λήψη αποδείξεων για δύο λεωφορεία ή λήψη αποδείξεων σε κοντινές ώρες για το ίδιο λεωφορείο, καθώς την ίδια ημέρα μπορεί να εκτελούσε δρομολόγια και ο υπάλληλός του. Από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται ότι κατά την έναρξη ενός δρομολογίου πρέπει το λεωφορείο να είναι γεμάτο καύσιμα, ούτε ότι απαγορεύεται ο εφοδιασμός κατά τη διάρκεια του δρομολογίου.

4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας λόγω απόρριψης του συνόλου των δαπανών για καύσιμα.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Πλημμελής διενέργεια ελέγχου.
6. Αίτηση αναστολής.
7. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του ορισμένες δαπάνες καυσίμων οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της και συντελέστηκαν νόμιμα. Σε κάθε περίπτωση οι αποδείξεις άνω των 50€ πρέπει να γίνουν δεκτές και να αναγνωριστούν, καθώς στο έτος 2017 διένυσε 320.662Km. Πρόκειται για παραγωγικές δαπάνες.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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 υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο 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.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 : «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.....», ενώ στο άρθρο 65 του ίδιου νόμου 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 **ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «

Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1.Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ..., 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**: «.....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/01-10-2014**: «.....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..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 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 τράπεζας, - Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.... 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... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέρριψε τρεις συναλλαγές που αφορούν την αγορά ελαστικών συνολικής καθαρής αξίας 3.520,00€. Πρόκειται για το Τ.Δ.Α..../24-06-2017 καθαρής αξίας 600,00€, το Τ.Δ.Α. .../02-10-2017 καθαρής αξίας 1.200,00€ & το Τ.Δ.Α. .../21-12-

2017 καθαρής αξίας 1.720,00€, έκδοσης του με ΑΦΜ: Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, ενώ εξέπεσε την αξία τους από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Η επίκληση της τραπεζικής αργίας που επιβλήθηκε κατά το έτος 2015, αφορά φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας, ήτοι από 28-6-2015 μέχρι 19-7-2015 και δεν αφορά το ελεγχόμενο έτος.

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις συγκεκριμένες δαπάνες.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος ορθώς απέρριψε τα υπ'αριθμ. Τ.Δ.Α./10-07-2017, .../12-07-2017,/10-07-2017,/30-08-2017 &/01-09-2017 τιμολόγια αγοράς πετρελαίου κίνησης έκδοσης της με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 486,29€ πλέον Φ.Π.Α. 116,73€, καθώς αυτά δεν αφορούν τον προσφεύγοντα, αλλά εκδόθηκαν στην επωνυμίαμε Α.Φ.Μ. Το γεγονός ότι η λήπτρια των εν λόγω τιμολογίων και σύζυγός του προσφεύγοντα ενδεχομένως δεν καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά στα βιβλία της δεν νομιμοποιεί την έκπτωση αυτών από τον προσφεύγοντα.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».*

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 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 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 τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως** αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): *1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.*

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της [παραγράφου 1 του άρθρου 30](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το [άρθρο 18§2](#) του εν λόγω Κώδικα, να

κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, [ΣτΕ 753/2012](#), ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η **συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές**, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο **ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας**, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#)).....»

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την 20-09-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης -Υποδιεύθυνση Α', Τμήμα Α5, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 20/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τα ανάλογα αγαθά που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Συγκεκριμένα :

Ως προς την εκδότρια «.....» με ΑΦΜ

Σχετικά με την συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως επιτηδευματίας και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από την ημερομηνία έναρξης οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) έως και το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.
- Οι αγορές της ελεγχόμενης οντότητας κατά το φορολογικό έτος 2017 είναι πενιχρές σε σχέση με τις πωλήσεις της. Υπάρχει πλήρης δυσαναλογία αγορών -πωλήσεων.

➤ Στην ελεγχόμενη οντότητα έχει καταλογιστεί παράβαση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, για το φορολογικό έτος 2015 και για το φορολογικό έτος 2016. Επίσης, καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2016.

➤ Για το φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ πελατών και προμηθευτών. Σε αντιπαραβολή αυτών με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ, οι οποίες υποβλήθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες, παρατηρούνται αποκλίσεις στο πλήθος των φορολογικών στοιχείων και στις αξίες τους.

➤ Αντιπαραβάλλοντας τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αλλά και τις δηλώσεις Μ.Υ.Φ. του άρθρου 10 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ελεγχόμενης οντότητας με αυτά των αντισυμβαλλομένων, παρατηρείται αναντιστοιχία κυρίως ως προς τα έξοδα της ελεγχόμενης οντότητας.

➤ Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της Υπηρεσίας μας και για περαιτέρω διερεύνηση των επίμαχων συναλλαγών, προέκυψαν στοιχεία τα οποία ενισχύουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Συγκεκριμένα παρατηρήθηκε ότι τις περισσότερες συναλλαγές εμφανίζεται να τις πραγματοποιεί ο, καταθέτοντας ο ίδιος, σε λογαριασμούς τραπεζών στους οποίους είναι δικαιούχος, τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Επίσης, στην συντριπτική πλειοψηφία των κατατιθέμενων ποσών, ακολουθεί αμέσως η ανάληψη των ποσών αυτών. Επιπροσθέτως παρατηρήθηκε, ότι κατά την εξόφληση συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, προηγείται η μεταφορά του ποσού, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του φορολογικού στοιχείου, από την εκδότρια επιχείρηση στο λογαριασμό της λήπτριας επιχείρησης και η ταυτόχρονη πίστωση ίσης αξίας ποσού, στον ίδιο λογαριασμό από τον οποίο χρεώθηκε, από τη λήπτρια επιχείρηση.

➤ Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 δε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ικανό να δραστηριοποιηθεί σε χωματουργικές εργασίες ή στη μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων, παλαιών σιδηρών κλπ.

➤ Διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν συναλλάχθηκε με επιχειρήσεις, για την προμήθεια υγρών καυσίμων, απαραίτητων για τη λειτουργία των μεταφορικών της μέσων. Επίσης, δεν παρουσιάζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις για τη συντήρηση ή την επισκευή τους.

➤ Προκύπτει, από αλληλογραφία με το τμήμα Μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δε διέθετε μηχανήματα έργου κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.

➤ Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η ελεγχόμενη οντότητα κατά το φορολογικό έτος 2017 απασχολούσε 1 ένα άτομο για τους μήνες Ιανουάριο, Ιούνιο και Ιούλιο, με κωδικό ειδικότητας: 882400, ο οποίος αντιστοιχεί στην ειδικότητα: «Οδηγοί φορτηγών και βαρέων φορτηγών».

➤Δεν προκύπτουν συναλλαγές με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού, ικανών να εκτελέσουν χωματουργικές εργασίες.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη οντότητα – ΑΦΜ, κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε διακόσια τριάντα τρία (233) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας εφτακόσιες μία χιλιάδες οχτακόσια τριάντα και σαράντα εννιά ευρώ (**701.830,49€**), πλέον Φ.Π.Α. 24% εκατόν δεκαέξι χιλιάδες διακόσια τρία και τέσσερα λεπτά (116.203,04€), εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Μεταξύ των ληπτών είναι και ο προσφεύγων.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία τα εξής φορολογικά στοιχεία έκδοσης του, τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./.../08-03-2022 έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στα πλαίσια προγενέστερου διασταυρωτικού ελέγχου:

2017							
α/α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	...	18/01/2017	1 ΚΑΘΙΣΜΑ TRAVEGO ΔΥΑΔΕΣ	500,00€	120,00€	620,00€
2.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ		21/01/2017	1 ΦΑΝΑΡΙ ΔΕΞΙ TRAVEGO, 4 ΑΜΟΡΤΙΣΕΡ ΠΙΣΙΝΑ SACHS	498,00€	119,50€	617,52€
3.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	..	26/01/2017	1 ΒΑΣΗ ΓΩΝΙΑΚΟΥ ΒΕΝΤΙΛΑΤΕΡ TRAVEGO, 1 ΜΟΤΕΡ ΓΡΥΛΛΩΝ ΠΑΡΑΘΥΡΟΥ	500,00€	120,00€	620,00€
4.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	..	04/02/2017	3 ΧΟΥΦΤΕΣ ΠΟΡΤΑΣ, 1 ΤΗΛΕΧΕΙΡΙΣΤΗΡΙΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΚΛΕΙΔΩΜΑΤΟΣ	500,00€	120,00€	620,00€
5.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	..	10/02/2017	1 ΚΑΛΥΜΑ ΧΩΡΟΥ ΜΠΑΤΑΡΙΩΝ TRAVEGO, 1 ΑΕΡΟΚΟΡΝΑ TRAVEGO, 2 ΠΛΑΦΟΝΙΕΡΕΣ, 1 ΠΛΑΦΟΝΙΕΡΑ ΜΠΑΓΑΖΙΕΡΑΣ	500,00€	120,00€	620,00€
6.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	..	13/02/2027	1 ΣΩΛΗΝΑ INTERCOOLER TRAVEGO, 1 ΕΜΠΡΟΣ ΜΑΓΟΥΛΟ TRAVEGO, 2 ΛΑΣΠΩΤΗΡΕΣ TRAVEGO, 1 ΦΛΑΣ TRAVEGO	500,00€	120,00€	620,00€
ΣΥΝΟΛΟ					2.998,00€	719,50€	3.717,50€

Επειδή, σύμφωνα με το υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης: «Την αξία του τιμολογίου αυτού εξόφλησα παραδίδοντας ίσο ποσό μετρητών στον ίδιο τον επιχειρηματία Ο ίδιος ο παρέλαβε το ποσό, με την υποχρέωση κατάθεσής του στον επαγγελματικό λογαριασμό της επιχείρησής του, στην Τράπεζα ALPHA BANK. Αυτό και έγινε. Από τη στιγμή που γίνεται έλεγχος στην επιχείρησή του, εύκολα από τον λογαριασμό του μπορείτε να διαπιστώσετε ότι την ίδια ημέρα έκδοσης του τιμολογίου χρεώθηκε ο επαγγελματικός λογαριασμός της επιχείρησης, ποσό χρημάτων ίσο ακριβώς με την αξία του παραπάνω τιμολογίου. Αν παρέλειψε

την αναγραφή ότι έγινε για λογαριασμό μου, δεν το γνωρίζω, όμως δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία. Δεν υπάρχει αμφιβολία γιατί την ίδια ημέρα έχει εκδοθεί το τιμολόγιο και την ίδια μέρα υπάρχει κατάθεση ίσου ποσού.

Η επιχείρηση «.....» λειτουργούσε μάνδρα με μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων στη Θεσσαλονίκη, στην οδό Η μάνδρα αυτή απέχει από τον Σταθμό «.....», που είναι ο Σταθμός αφίξεως όλων των υπεραστικών λεωφορείων, περίπου 200 μέτρα. Ως λεωφορειούχος και οδηγός λεωφορείου εκτελώ δρομολόγια πολύ τακτικά Καβάλα – Θεσσαλονίκη και αντίστροφα. Έτσι με εξυπηρετούσε η προμήθεια προϊόντων από την επιχείρηση «.....» και γι' αυτό έγιναν συναλλαγές μ' αυτόν. Ούτε στη Φλώρινα πήγα, ούτε σε γραφεία της επιχείρησής του πήγα. Καθαρά οι όποιες συναλλαγές μου απέβλεπαν στην εύκολη εξεύρεση ανταλλακτικών. Άλλες από τις συναλλαγές μου έγιναν με τον ίδιο τον επιχειρηματία και άλλες με τους υπαλλήλους του. Τα ανταλλακτικά τα έφερνε στο Σταθμό «.....» και εγώ με το λεωφορείο μου στην Καβάλα».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και το γεγονός ότι, κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2017, η εκδότρια δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση αγαθών, σύμφωνα με τα αποτελέσματα έρευνας που αναλυτικά αναγράφονται στα σχετικά κεφάλαια (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΩΝ ΤΩΝ ΜΥΦ-ΑΓΟΡΕΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 της έκθεσης στον εκδότη, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εξεταζόμενες συναλλαγές κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν πραγματοποιήθηκαν επ' ουδενί από την ελεγχόμενη οντότητα και τα επίμαχα έξι (6) φορολογικά στοιχεία κρίνονται ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, αφού η προσπάθεια του προσφεύγοντα για τη στοιχειοθέτηση των συναλλαγών δεν συνοδεύεται με την παροχή κάποιου πειστηρίου, αλλά αφορά αποκλειστικά σε μια απλή αφήγηση για ενδεχόμενα γεγονότα που δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν.

Ως προς τον τρίτο και έβδομο 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 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 **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.

[...]

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:

Ο προσφεύγων κατά το έτος 2017 παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών μέσω του ΚΤΕΛ Καβάλας στο οποίο είναι μέτοχος, ως ιδιοκτήτης τεσσάρων υπεραστικών λεωφορείων ως εξής:

- Το με αριθμό κυκλοφορίας από 1/1/2017 έως 5/10/2017
- Το με αριθμό κυκλοφορίας από 1/1/2017 έως 21/3/2017,
- Το με αριθμό κυκλοφορίας από 1/1/2017 έως 31/12/2017 και
- Το με αριθμό κυκλοφορίας από 22/3/2017 έως 31/12/2017.

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 123.029,99€ εκ των οποίων 104.703,39€ αφορούν σε δαπάνες καυσίμων. Η συντριπτική πλειοψηφία αυτών των δαπανών ύψους 90.097,63€ πραγματοποιήθηκε με Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης – ΑΛΠ από πρατήρια υγρών καυσίμων, ενώ η προμήθεια καυσίμων με Τιμολόγια ανήλθε σε 14.605,76€.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στο φορολογικό έτος 2017 για την προμήθεια καυσίμων εκατόν εξήντα τρία (163) Τ.Δ.Α. συνολικής καθαρής αξίας 14.605,76€ πλέον Φ.Π.Α. και δύο χιλιάδες τετρακόσιες είκοσι οκτώ (2.428) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 90.097,63€ πλέον Φ.Π.Α.

Η φορολογική αρχή κατέγραψε αναλυτικά τις Α.Λ.Π. ανά μήνα, ημέρα και ώρα έκδοσης, όπως αυτές εμφανίζονται στο επισυναπτόμενο Παράρτημα της από 20-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και διαπίστωσε ότι αυτές έχουν καταχωρηθεί στα φορολογικά βιβλία. Στην πλειοψηφία τους αυτές ήταν πολύ μικρής αξίας αναφορικά με το μέγεθος και τη χωρητικότητα των ντεπόζιτων

καυσίμων των λεωφορείων. Πρόκειται για Α.Λ.Π. που ξεκινούν από 9,00€, 10,00€, 12,00€, 15,00€, 17,00€, 20,00€, 30,00€, 40,00€ έως 50,00€ και αντιστοιχούν σε ποσότητες καυσίμων 10 έως 40 λίτρα, ενώ η χωρητικότητα στα ντεπόζιτα καυσίμων ανέρχεται από 400lt έως 500lt. Το πλήθος των Α.Λ.Π. που δεν ξεπερνούν τα 50€ ανέρχονται σε 1750 με 1800 Α.Λ.Π. και αποτελούν το 74% των 2.426 Α.Λ.Π. που συνολικά έλαβε και καταχώρησε ο προσφεύγων.

Από τον έλεγχο των ως άνω αποδείξεων διαπιστώθηκαν τα εξής:

«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. 31 της έκθεσης φόρου εισοδήματος.

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

Σε ορισμένες αποδείξεις, όπως παρατίθενται στις σελ. 32 ως 34 της από 20-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας οχήματος που δεν ανήκει πλέον 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. 34 ως 39 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. 39 ως 43 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 τον κανονισμό λειτουργίας του ΚΤΕΛ, πρέπει να απασχολούνται ως 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 τον προσφεύγοντα, από τις δαπάνες μισθοδοσίας και από την τριμηνιαία εκκαθάριση που συντάσσει το ΚΤΕΛ προκύπτει ότι για το αριθ. λεωφορείο μέχρι το μήνα Μάρτιο που μεταβιβάστηκε και στη συνέχεια για το λεωφορείο, το οποίο αγοράστηκε το Μάρτιο του 2017, απασχολείται ως οδηγός ο κ. 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 2017 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 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. (ενδεικτικά απεικονίζονται κάποιες χαρακτηριστικές περιπτώσεις στις σελ. 43-44 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος).

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. Έχουν ληφθεί και έχουν καταχωρηθεί Α.Λ.Π. από Βόλο, Καλαμάτα, Χαλκίδα, Κήπους Έβρου κ.α. Ως εκ τούτου οι εν λόγω ΑΛΠ, όπως απεικονίζονται στη σελ. 44 της έκθεσης φόρου εισοδήματος, δεν μπορεί να αφορούν δαπάνες για την άσκηση των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης, όσον αφορά την οδική μεταφορά επιβατών του ΚΤΕΛ Καβάλας και δεν βρίσκονται τα εν λόγω πρατήρια στη διαδρομή που ακολουθούν τα λεωφορεία του ΚΤΕΛ Καβάλας για τα δρομολόγια προς Αθήνα και Θεσσαλονίκη, Δράμα, Ξάνθη και Κομοτηνή κ.α.».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το υπ'αριθμ. Φ450/10735/1241/23-03-2012 έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και δικτύων με θέμα «Κοινωνικές διατάξεις μεταφορών- ταχογράφος- ώρες οδήγησης και ανάπαυσης οδηγών- διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις των Κανονισμών (ΕΟΚ) 3821/85& (ΕΚ) 561/2006» αναφέρονται οι ώρες οδήγησης των λεωφορείων είτε αφορούν το έμφορτο σκέλος (μεταφορά επιβατών) είτε το άφορτο σκέλος, προσέλευση και αποχώρηση από την έδρα του ΚΤΕΛ Καβάλας. [...] Από το ως άνω έγγραφο προκύπτει ότι χρόνος οδήγησης ημερησίως δεν μπορεί να είναι άνω των εννέα (9) ωρών με δυνατότητα παράτασης του στις δέκα (10) ημερησίως μέχρι δύο φορές την εβδομάδα με υποχρέωση αναπλήρωσης της προβλεπόμενης ανάπαυσης τις επόμενες ημέρες ή εβδομάδες. Ο συνολικός χρόνος που μπορεί να είναι ένας οδηγός σε εργασία με λεωφορείο είναι 10,5 ώρες (9 ώρες οδήγηση + 2 διαλείμματα των 45 λεπτών). Ο ελεγχόμενος οδηγεί τα λεωφορεία του που είναι ενταγμένα στο ΚΤΕΛ το έτος 2017 με προσωπικό, καθώς και με αυτοπρόσωπη οδήγηση. Από τον έλεγχο στις ΑΛΠ για την προμήθεια καυσίμων και ειδικότερα από τον έλεγχο της ώρας έκδοσης των ΑΛΠ προκύπτει ότι σε πάρα πολλές περιπτώσεις και ενώ απασχολείται μόνο ένας οδηγός στο κάθε λεωφορείο, η χρονική διαφορά μεταξύ της πρώτης χρονικά ΑΛΠ εκάστης μέρας από την τελευταία ΑΛΠ της ίδιας ημέρας, είναι πολύ μεγαλύτερη από τον μέγιστο επιτρεπόμενο χρόνο οδήγησης σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, ενώ υπάρχουν ενδιάμεσα και άλλες ληφθείσες ΑΛΠ για την προμήθεια καυσίμων, βάσει των οποίων

φέρεται ότι το λεωφορείο βρισκόταν σε κίνηση καθ' όλη τη διάρκεια της ημέρας (ενδεικτικά αναφέρονται κάποιες περιπτώσεις στις σελ. 46 έως 50 της έκθεσης φόρου εισοδήματος).

Ένα δεύτερο πρατήριο από το οποίο λαμβάνει Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης – ΑΛΠ είναι το πρατήριο Καυσίμων ΑΕ στην περιοχή ... Καβάλας 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. Δεν είναι εύκολη η τροφοδοσία καυσίμου σε μεγάλα οχήματα πόσο μάλλον σε υπεραστικά λεωφορεία ή μεγάλα φορτηγά. Ο έλεγχος επικοινωνήσε με την εταιρεία Α.Ε. και ρώτησε εάν είναι εφικτό να προμηθεύονται καύσιμα στο εν λόγω πρατήριο υπεραστικά λεωφορεία του ΚΤΕΛ Καβάλας σε τακτική βάση κατά την εκτέλεση των δρομολογίων τους. Από την εταιρεία Α.Ε. απάντησαν στον έλεγχο ότι δεν είναι ανέφικτο αλλά είναι κάπως δύσκολο να τροφοδοτηθεί στο εν λόγω πρατήριο υπεραστικό λεωφορείο, μπορεί όμως να πραγματοποιηθεί η τροφοδοσία καυσίμων αν αυτό κρίνεται αναγκαίο. 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€, 30,00€ γεγονός που δεν δικαιολογεί την ανάγκη για τροφοδοσία καυσίμου, καθώς το εν λόγω πρατήριο βρίσκεται στο ρεύμα εξόδου από την Καβάλα προς τη και απέχει περίπου 10 χλμ από την Καβάλα. Στην Καβάλα είναι η αφετηρία των δρομολογίων του ΚΤΕΛ και το κάθε υπεραστικό λεωφορείο, σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας των ΚΤΕΛ οφείλει να έχει μεριμνήσει για την τροφοδοσία καυσίμου του πριν την έναρξη των δρομολογίων του. Ως εκ τούτου δεν είναι ρεαλιστικό και πραγματικό το γεγονός, τα υπεραστικά λεωφορεία της ελεγχόμενης όταν εκτελούν δρομολόγια από Καβάλα προς κ.ο.κ., λίγο έξω από την Καβάλα να κάνουν στάση για να τροφοδοτούνται με καύσιμα κατά κύριο λόγο αξίας 10,00€, 20,00€ και 30,00€ (όπως ενδεικτικά παρατίθενται στη σελ. 51 της έκθεσης φόρου εισοδήματος).

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

Επειδή περαιτέρω, η φορολογική αρχή μετέβη στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντα στο ΚΤΕΛ Η υπεύθυνη του λογιστηρίου του ΚΤΕΛ ..., η οποία κατά την ελεγχόμενη περίοδο ήταν υπεύθυνη και για την τήρηση των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντα, δήλωσε 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 περίπου 10 με 20 λεπτά ανά λίτρο, καθώς ο σκοπός του πρατηρίου καυσίμων του ΚΤΕΛ δεν είναι η προσδοκία κέρδους, αλλά η εξυπηρέτηση των μελών του για την εύρυθμη λειτουργία και τον εφοδιασμό των λεωφορείων. Από τον έλεγχο στα τιμολόγια που εξέδωσε το πρατήριο καυσίμων του ΚΤΕΛ σε τρίτους διαπιστώθηκε ότι κατά το έτος 2017 η αξία του πετρελαίου κίνησης χωρίς Φ.Π.Α. ανέρχονταν σε 0,87€ - 0,89€ ανά λίτρο, όταν για το ίδιο έτος η

τιμή πετρελαίου στα λοιπά πρατήρια καυσίμων ανέρχονταν σε 1,00€ - 1,10€. Ο προσφεύγων δεν εφοδιάζεται καύσιμα από το εν λόγω πρατήριο. Ο έλεγχος ζήτησε από την υπεύθυνη του λογιστηρίου του ΚΤΕΛ αναλυτική κατάσταση των ημερήσιων δρομολογίων των υπεραστικών λεωφορείων του ΚΤΕΛ για τα έτη 2016 & 2017, 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./6-4-2023 πρόσκληση προσκόμισης του συγκεκριμένου αρχείου, το ΚΤΕΛ 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, 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' ως 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, έστω και αν στις προσκομισθείσες μηχανογραφικά εκδιδόμενες Α.Λ.Π. υπάρχει χειρόγραφα και ο αριθμός κυκλοφορίας και η σφραγίδα του πρατηριούχου, δεν δύναται να γίνουν αποδεκτές αφενός λόγω της αποδοχής τιμολογίων καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 11.778,84€ και αφετέρου λόγω γενικευμένης χρήσης, σε συνδυασμό με τις αναλυτικές διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις ΑΛΠ καυσίμων που ήδη αναφέρθηκαν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι δαπάνες καυσίμων για τις οποίες λήφθηκε Τ.Δ.Α. αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο. Ωστόσο, 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 επιτηδευματιών.

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 γεγονότα 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 14.605,76€ για τις οποίες ως σχετικά παραστατικά εξόδων έχουν εκδοθεί τιμολόγια.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το ελεγχόμενο έτος τα λεωφορεία του διένυσαν απόσταση 320.662km, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως τα δρομολόγια που πραγματοποίησε ή τους ελέγχους ΚΤΕΟ των λεωφορείων.

Σε ότι αφορά την απόρριψη του υπ'αριθμ./16-12-2017 τιμολογίου αγοράς καυσίμων έκδοσης του

Επειδή, με την Πολ. 1009/2012, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1203/2012 δόθηκαν οδηγίες για την Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού, σύμφωνα με τις οποίες, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα απόδειξη, η οποία αποτελεί ειδικό φορολογικό στοιχείο, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη, ενώ για τις χονδρικές πωλήσεις στα σχετικά Τιμολόγια – Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου – Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του το υπ' αριθμ./16-12-2017 τιμολόγιο αγοράς καυσίμων έκδοσης του με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 322,75€ πλέον Φ.Π.Α. 77,42€ που αφορά αγορά πετρελαίου κίνησης ποσότητας 315,7 λίτρων που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. Α.Λ.Π. Ωστόσο, η εν λόγω απόδειξη εκδόθηκε στις 28/11/2017 και ώρα 18:08μ.μ. ενώ το τιμολόγιο εκδόθηκε με ημερομηνία 16/12/2017 και ώρα παράδοσης 7:57π.μ. τα δύο παραστατικά δεν εκδόθηκαν την ίδια ημέρα της συναλλαγής και ως εκ τούτου ορθώς απορρίφθηκε η ως άνω δαπάνη.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του δαπάνες αγοράς καυσίμων (Α.Λ.Π.) που αφορούν το με αριθμό λεωφορείο με ημερομηνία έκδοσης από 23/3/2017 έως 9/12/2017, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 32 έως 34 της από 20/12/2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος. Ωστόσο, το προαναφερόμενο λεωφορείο μεταβιβάστηκε στη σύζυγό του στις

21/3/2017 και ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ατομικής του επιχείρησης κατά παράβαση της περ.α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, ορθώς απορρίφθηκαν από το φορολογικό έλεγχο.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο 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.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 63 του ν.4987/2022: «4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή, και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παρ. 3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το υπ'αριθμ./19-01-2024 αίτημα αναστολής που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα απορρίφθηκε σιωπηρά από την Υπηρεσία μας, κατά την καταληκτική ημερομηνία για έκδοση απόφασης επί της αναστολής, ήτοι 20-3-2024.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **19-01-2024** 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./20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	38.637,75 €	38.637,75 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	19.318,88 €	19.318,88 €
Εισφορά αλληλεγγύης	7.291,51 €	7.291,51 €
Συνολικό ποσό	65.248,13 €	65.248,13 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022

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.