



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-01-2025

Αριθμός απόφασης:87

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την από 26-09-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./29-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις τουΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-09-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./29-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 22.901,30€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 11.450,65€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.351,24€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 37.703,19€

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 29/08/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013), τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν της υπ' αριθμ./25-06-2024 εντολής του προϊσταμένου του.

Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με αφορμή την από 21-05-2024 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ, που εστάλη με το υπ' αριθμ./23-05-2024 έγγραφο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, το φορολογικό έτος 2018, καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Εξόφληση φορολογικών στοιχείων άνω των 500,00 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε.	8.655,24
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κατά την περ. γ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.	3.672,29
Μη απόδειξη διαφόρων δαπανών καυσίμων και λοιπών δαπανών με σχετικά κατάλληλα δικαιολογητικά (Α.Α.Π.) που ορίζουν οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.	75.823,18
Δαπάνες καυσίμων που δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.	1.797,81
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	89.948,52

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το με αριθμό/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο συνημμένος προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./22-08-2024 έγγραφο με τις απόψεις της, που δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α) Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Στην έκθεση ελέγχου δεν καταγράφονται τα φορολογικά παραστατικά που δεν προσκομίστηκαν (αριθμός απόδειξης, ημερομηνία και ώρα έκδοσης, καθαρή και συνολική αξία, είδος και ποσότητα καυσίμου), καθώς και τα στοιχεία των

ΑΛΠ και τιμολογίων που προσκομίστηκαν και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Επιπλέον, ο έλεγχος αναφέρει : α)ότι η επιχείρηση έχει στην κατοχή της οχήματα που κινούνται με βενζίνη και αέριο, χωρίς να παραθέτει βεβαίωση από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, β)ότι σε 270 αποδείξεις δαπάνης καυσίμων δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας αυτοκινήτου, χωρίς να παραθέτει ποιες είναι αυτές οι αποδείξεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα, γ)ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 74.259,21€ πλέον ΦΠΑ 17.833,03€, χωρίς να παραθέτει λίστα των παραστατικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, ως προς τα παραστατικά άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ο έλεγχος δεν αναφέρει το είδος των εμπορευμάτων που αφορά το κάθε παραστατικό, καθώς και τον τρόπο που κατέληξε στο συμπέρασμα του, ήτοι αν αναγράφεται στο σώμα των παραστατικών η ένδειξη «εξόφληση με μετρητά», αν έγινε έρευνα στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, αν αφαιρέθηκαν ως έσοδα από την εκδότρια επιχείρηση. Ως προς την δαπάνη των ασφαλιστικών εισφορών, το συμπέρασμα του ελέγχου είναι αυθαίρετο και δεν προκύπτει η μη καταβολή από βεβαίωση του ΕΦΚΑ.

2.Όλες οι δαπάνες νόμιμα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η μη προσκόμιση των παραστατικών οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας. Συγκεκριμένα, τα παραστατικά φυλάσσονταν στο γραφείο της έδρας της επιχείρησης του συζύγου της προσφεύγουσας, το οποίο πλημμύρισε δύο φορές, το 2020 και το 2021, με αποτέλεσμα πολλά φορολογικά στοιχεία να έχουν καταστραφεί πλήρως και άλλα μερικώς ή κάποια να έχουν αλλοιωθεί, ώστε να μην είναι αναγνώσιμα. Επιπλέον, αν και η προσφεύγουσα αμφισβητεί ότι στις 270 ΑΛΠ και τα τιμολόγια που προσκόμισε δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, για ποσά μέχρι 100 ευρώ δεν απαιτείται η συγκεκριμένη αναφορά. Περαιτέρω, προσκόμισε 264 παραστατικά αγοράς πετρελαίου κίνησης που δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο, ενώ είχε στην κατοχή της λέβητα παραγωγής ατμού που λειτουργεί με πετρέλαιο. Ως προς τα παραστατικά που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, η μη τήρηση της διάταξης οφείλεται στην επιβολή μέτρων capital control, καθώς οι συναλλαγές έλαβαν χώρα το έτος 2018 που το όριο αναλήψεων ήταν το ποσό των 1.800,00€ και των 2.000,00€. Ως προς τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δεν έχει καμία οικονομική εκκρεμότητα προς τον ΕΦΚΑ.

3.Παραβίαση αρχής της αναλογικότητας και αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς απορρίφθηκε το σύνολο των δαπανών για καύσιμα και όχι μόνο όσων πιθανόν δεν σχετίζονται με παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024). :«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι

πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.6 του ΚΦΔ : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της 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, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε

συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε : *«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 συνήθειες 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.»

και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου : *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....*

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

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ :*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από 29-08-2024 έκθεση ελέγχου τουΕΛ.ΚΕ., επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, αποτυπώνονται αναλυτικά, ανά φορολογική περίοδο, όλες οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013, καθώς και η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου. Ειδικότερα, στο βιβλίο της επιχείρησης καταχωρήθηκαν το φορολογικό έτος 2018 δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 94.776,00€ πλέον ΦΠΑ 22.746,23€, για τις οποίες η προσφεύγουσα αρχικά προσκόμισε στον έλεγχο 270 αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 4.001,84€ που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο για τον λόγο ότι σε καμία δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας οχήματος και οι 264 αποδείξεις αφορούσαν αγορά πετρελαίου κίνησης, ενώ η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή της οχήματα που χρησιμοποιούν βενζίνη και αέριο. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα προσκόμισε 646 αποδείξεις λιανικής πώλησης βενζίνης και αερίου, με αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας οχήματος ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, συνολικής καθαρής αξίας 20.516,79€ πλέον ΦΠΑ 4.913,20€ που έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ώστε η διαφορά (94.776,00-20.516,79=) 74.259,21€ συνιστά το σύνολο των δαπανών που δεν εκπίπτουν από

τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς δεν αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως προκύπτει από τον κάτωθι πίνακα στην πέμπτη σελίδα της έκθεσης ελέγχου :

ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΟΠΩΣ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΙ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ			Α.Λ.Π ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ		
31/01/2018	9.237,41	2.216,97	0,00	0,00	9.237,41	2.216,97
28/02/2018	8.891,58	2.133,97	0,00	0,00	8.891,58	2.133,97
31/03/2018	9.130,89	2.191,43	0,00	0,00	9.130,89	2.191,43
30/04/2018	7.068,25	1.696,38	1.572,25	377,40	5.496,00	1.318,98
31/05/2018	7.125,41	1.710,09	1.907,68	457,93	5.217,73	1.252,16
30/06/2018	7.580,54	1.819,33	1.902,74	456,78	5.677,80	1.362,55
31/07/2018	8.235,67	1.976,56	3.800,86	912,44	4.434,81	1.064,12
31/08/2018	8.182,72	1.963,85	3.477,90	834,93	4.704,82	1.128,92
30/09/2018	9.282,00	2.227,68	1.873,37	437,71	7.408,63	1.789,97
31/10/2018	6.812,33	1.634,95	2.040,35	489,80	4.771,98	1.145,15
30/11/2018	7.112,45	1.706,98	2.210,67	530,66	4.901,78	1.176,32
31/12/2018	6.116,75	1.468,04	1.730,97	415,55	4.385,78	1.052,49
ΣΥΝΟΛΟ	94.776,00	22.746,23	20.516,79	4.913,20	74.259,21	17.833,03

Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, λοιπές δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.563,97€ πλέον ΦΠΑ 182,17€, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα στην όγδοη σελίδα της έκθεσης ελέγχου :

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΚΑΙ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΦΟΡΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	30/01/2018	.....	.....	559,25	67,75	627,00
2	31/01/2018	.....	.....	563,84	72,93	636,77
3	21/02/2018	.....	.....	268,00		268,00
4	29/03/2018	.....	.....	11,17	2,68	13,85
5	16/05/2018	.....	.....	27,42	6,58	34,00
6	23/05/2018	.....	.....	84,29	20,23	104,52
7	29/06/2018	.....	.....	50,00	12,00	62,00
			ΣΥΝΟΛΟ	1.563,97	182,17	1.746,14

Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 1.797,81€ πλέον ΦΠΑ 431,50€, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, για τον λόγο ότι τα τιμολόγια που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται ότι η δαπάνη πραγματοποιήθηκε για την επιχείρηση, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ.α' Ν. 4172/2013. Τα σχετικά τιμολόγια αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα στην έβδομη σελίδα της έκθεσης ελέγχου :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	23/02/2018	.....	.....	23,31	5,59	28,90
2	20/03/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
3	30/03/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
4	03/04/2018	.....	.....	122,45	29,39	151,84
5	04/04/2018	.....	.....	121,03	29,05	150,08
6	05/04/2018	.....	.....	111,73	26,82	138,55
7	06/04/2018	.....	.....	112,23	26,94	139,17
8	07/04/2018	.....	.....	118,21	28,37	146,58
9	09/04/2018	.....	.....	119,68	28,72	148,40
10	11/04/2018	.....	.....	122,71	29,45	152,16
11	13/04/2018	.....	.....	121,93	29,26	151,19
12	30/04/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
13	05/05/2018	.....	.....	37,98	9,12	47,10
14	20/06/2018	.....	.....	52,45	12,59	65,04
15	25/06/2018	.....	.....	38,06	9,13	47,19
16	27/06/2018	.....	.....	16,14	3,87	20,01
17	02/07/2018	.....	.....	46,78	11,23	58,01
18	04/07/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
19	06/07/2018	.....	.....	44,35	10,64	54,99
20	16/07/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
21	19/07/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
22	23/07/2018	.....	.....	39,76	9,54	49,30
23	30/07/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
24	03/08/2018	.....	.....	56,45	13,55	70,00
25	04/08/2018	.....	.....	31,29	7,51	38,80
26	14/08/2018	.....	.....	36,29	8,71	45,00
27	20/08/2018	.....	.....	66,13	15,87	82,00
28	24/08/2018	.....	.....	36,29	8,71	45,00
29	24/08/2018	.....	.....	40,32	9,68	50,00
			ΣΥΝΟΛΟ	1.797,81	431,50	2.229,31

Επιπλέον, τα φορολογικά παραστατικά άνω των 500,00€, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης μέσω τράπεζας και συνεπώς, οι δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα της έκθεσης ελέγχου :

ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Κ. ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
...../6-3-2018	900,00	Μη επίδειξη παραστατικού εξόφλησης
...../19-3-2018	4.657,50	Μη επίδειξη παραστατικού εξόφλησης
...../20-12-2018	1.495,34	Μη επίδειξη παραστατικού εξόφλησης
...../17-4-2018	630,00	Μη επίδειξη παραστατικού εξόφλησης
...../9-3-2018	972,40	Μη επίδειξη παραστατικού εξόφλησης
	ΣΥΝΟΛΟ	8.655,24	

Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπόμενες δαπάνες, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. γ' του Ν.4172/2013, μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 3.672,29€, καθώς η προσφεύγουσα καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία φορολογικού έτους 2018, δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 11.339,92€, για την οποία δεν προσκόμισε παραστατικά (μισθοδοτική κατάσταση και ΑΠΔ), όπως της ζητήθηκαν, συμπεριέλαβε δε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ποσό 7.667,63€, ως δαπάνη στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, εφόσον η εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής. Συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ότι η

διαφορά (11.339,92€-7.667,63€=)3.672,29€ συνιστά το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που δεν αποδείχθηκε ότι καταβλήθηκαν, όπως ορίζει το άρθρο 23 περ.γ' Ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, τα στοιχεία των τιμολογίων για δαπάνες καυσίμων και των παραστατικών λοιπών δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, αποτυπώνονται σε πίνακες, όπως προεκτέθηκε, ενώ για τις αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων, η φορολογική αρχή προέβη σε διασταύρωση των προσκομισθέντων αποδείξεων με τις δαπάνες, όπως έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο της επιχείρησης, ήτοι συγκεντρωτικά με μία εγγραφή ανά μήνα, χωρίς να προκύπτουν από το βιβλίο τα στοιχεία των ΑΛΠ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν παρατίθεται πίνακας με τα στοιχεία των τιμολογίων που προσκομίστηκαν και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση απορρίπτεται ως αβάσιμος, ο δε ισχυρισμός ότι δεν παρατίθεται πίνακας με τα στοιχεία των ΑΛΠ που δεν προσκομίστηκαν για την απόδειξη δαπανών καυσίμων απορρίπτεται ως καταχρηστικά προβαλλόμενος. Εξάλλου, το σύνολο των στοιχείων που προσκομίστηκαν, κατασχέθηκαν με τις υπ' αριθμ./06-12-2021,/07-12-2021 και/22-03-2024 εκθέσεις κατάσχεσης της ΥΕΔΔΕ και εστάλησαν στο ... ΕΛ.ΚΕ, αποτελούν δε στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ώστε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε στην έκθεση ελέγχου να περιλαμβάνεται λίστα των παραστατικών που προσκόμισε, απορρίπτεται ως καταχρηστικά προβαλλόμενος, πολλώ δε μάλλον όταν δεν αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά για την απόδειξη των εν λόγω δαπανών. Αντίστοιχα, καταχρηστικά προβάλλει ότι έπρεπε στην έκθεση ελέγχου να περιλαμβάνεται βεβαίωση από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων ιδιοκτησίας της, όταν η ίδια δεν προσβάλλει την κρίση του ελέγχου ότι παραστατικά δαπανών καυσίμων δεν γίνονται αποδεκτά γιατί αφορούν αγορά πετρελαίου κίνησης και η επιχείρηση έχει στην κατοχή της οχήματα που κινούνται με βενζίνη και αέριο. Επιπλέον, ως προς τα παραστατικά που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, η προσφεύγουσα καταχρηστικά προβάλλει ότι ο έλεγχος δεν αναφέρει το είδος των εμπορευμάτων που αφορά το κάθε παραστατικό, τον τρόπο που κατέληξε στην κρίση του, αν έγινε έρευνα τραπεζικών λογαριασμών, καθώς η ίδια φέρει το βάρος απόδειξης ότι τα υπό κρίση παραστατικά άνω των 500,00€ εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να θέσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη διάθεση του ελέγχου, ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών, όπως ορίζει ο νόμος.

Επειδή, αντίθετα, ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπόμενη δαπάνη το ποσό των 3.672,29€ που προέκυψε ως διαφορά της καταχωρημένης στα βιβλία δαπάνης μισθοδοσίας ύψους 11.339,92€ με τη δαπάνη ύψους 7.667,63€ που συμπεριλήφθηκε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, με την αιτιολογία ότι αποτελεί ποσό μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, χωρίς περαιτέρω στοιχεία. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν προκύπτει η μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προβάλλεται βάσιμα. Ωστόσο, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./10-06-2024 αίτημα της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε παραστατικά για την απόδειξη της δαπάνης μισθοδοσίας, ούτε προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο δε ισχυρισμός της ότι δεν έχει οικονομική εκκρεμότητα με τον ΕΦΚΑ δεν συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία, ενώ κρίσιμος είναι και ο χρόνος καταβολής των εισφορών προς τον ΕΦΚΑ, για το φορολογικό έτος που εκπίπτει η δαπάνη. Συνεπώς, η δαπάνη ύψους 3.672,29€ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς δεν αποδεικνύεται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά, εφαρμοζόμενης της διάταξης του άρθρου 22 Ν. 4172/2013 και όχι της διάταξης του άρθρου

23 περ. γ του ίδιου νόμου, όπως έκρινε ο έλεγχος. Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση διορθώνεται η αιτιολογία – νομική βάση, όσον αφορά την μη έκπτωση δαπάνης ύψους 3.672,29€, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1113/02-06-2015 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 : «.....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.....2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 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.

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..... 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.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:..... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας. γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 : **«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.....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.10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύντομη, 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 1.** 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.....2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.....**Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου 1.** 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 και συγκεντρωτικό 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1003/2014 με θέμα την παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»: **«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.....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 περιστάσεων.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3784/2009, ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στο πλαίσιο αυτό με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα, με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι:

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της αντλίας, γ) Το είδος του καυσίμου, δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης

φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

«1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επειδή, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014: «1.....Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»

Επειδή, με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής διοίκησης της ΑΑΔΕ, με θέμα: Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, το οποίο εκδόθηκε σε απάντηση σχετικής ερώτησης της ομοσπονδίας βενζινοπωλών Ελλάδας, αναφέρονται τα εξής :

«Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014. Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.»

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 8 και 10 του ν. 4308/2014, τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1003/2014, καθώς και στις διατάξεις που αφορούν την εγκατάσταση συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, προβλέπεται η ανάγκη διασφάλισης της συσχέτισης του εκδοθέντος από τα πρατήρια παραστατικού με την αγοράστρια οντότητα, η οποία επιτυγχάνεται με την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος στις αποδείξεις λιανικής πώλησης για συναλλαγές μέχρι τριακόσια ευρώ και την αναγραφή του ΑΦΜ του πελάτη για τις συναλλαγές άνω των τριακοσίων ευρώ. Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1003/2014 ρητά ορίζεται η δυνατότητα χρήσης στοιχείων λιανικής πώλησης αντί απλοποιημένου τιμολογίου, για συναλλαγές έως εκατό ευρώ, με την προϋπόθεση να μην γίνεται γενικευμένη χρήση που οδηγεί σε υποκατάσταση των τιμολογίων. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθά ο έλεγχος δεν δέχθηκε 270 αποδείξεις λιανικής πώλησης, στις οποίες δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, για την απόδειξη δαπανών καυσίμων. Εξάλλου, οι 264 από τις 270 αποδείξεις

λιανικής πώλησης αφορούν, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, αγορά πετρελαίου κίνησης και όχι βενζίνης ή αερίου που χρησιμοποιούν τα οχήματα της επιχείρησης, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατέχει λέβητα παραγωγής ατμού που λειτουργεί με πετρέλαιο, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, περαιτέρω, η έλλειψη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας οχήματος στα παραστατικά δαπανών καυσίμων, καθιστά αδύνατη την συσχέτιση των υπό κρίση συναλλαγών με την δραστηριότητα της επιχείρησης και την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α' του Ν.4172/2013. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπτόμενες, δαπάνες για τις οποίες η προσφεύγουσα προσκόμισε παραστατικά, στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01.10.2014 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 : «.....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..... 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 τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων..... 10. 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...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2066/2020 Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής : «Με την ΠΟΛ.1143/03-07-2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού

μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κατά παρέκκλιση έκπτωση δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, δεν προβλέπεται για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μη τήρηση της διάταξης οφείλεται σε επιβολή μέτρων capital control απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η μη προσκόμιση παραστατικών δαπανών οφείλεται σε λόγο ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σε πλημμύρα στο γραφείο της έδρας της επιχείρησης του συζύγου της, όπου φυλάσσονταν τα φορολογικά παραστατικά της δικής της επιχείρησης, ισχυρισμός που δεν συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία και απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλλει στα διοικητικά όργανα 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, δεν μπορεί να αποτελέσει 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 της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι

επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή, εξάλλου, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, για τον λόγο ότι ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπτόμενες, το σύνολο των δαπανών καυσίμων της επιχείρησης, ενώ, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα καταχώρησε στο βιβλίο δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 94.776,00€ και προσκόμισε παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 20.516,79€, ο δε έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες τη διαφορά ύψους 74.259,21€. Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπτόμενες, δαπάνες καυσίμων για είκοσι εννέα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.797,81€ από τα πενήντα τέσσερα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 2.575,76€, και λοιπές δαπάνες για επτά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.563,97€ από εκατόν πενήντα επτά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.752,42€.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 26-09-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ'αριθμ./29-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

υπ' αριθμ. ....../29-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	1.132,60€	38.835,79€	38.835,79€	37.703,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.