



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-01-2025

Αριθμός απόφασης: 86

**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@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

**6.** Τις απόψεις του .....ΕΛ.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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../29-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 14.025,65€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν.4987/2022 ύψους 7.012,83€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 21.038,48€. Εκ παραδρομής αναγράφεται στη στήλη διαφορά το ποσό 31.038,48€ αντί του ορθού (21.038,48€ βάσει ελέγχου - 0,00€ βάσει δήλωσης =)21.038,48€, όπως προκύπτει από την ορθή άθροιση χρεωστικού υπολοίπου ύψους 14.025,65€ και προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν.4987/2022 ύψους 7.012,83€, όπως αναγράφονται ορθά στην ίδια στήλη. Εξάλλου, ορθά αναγράφηκε το ποσό των 21.038,48€ στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019 που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 29/08/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000), του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., κατόπιν της υπ' αριθμ. ..../03-06-2024 εντολής του προϊσταμένου του.

Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια μερικού ελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με αφορμή την από 21-05-2024 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ ....., που εστάλη με το υπ' αριθμ. ..../23-05-2024 έγγραφο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, το φορολογικό έτος 2019, καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης δαπάνες, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Ν.2859/2000, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου λόγω μη απόδειξης κατοχής νομίμου φορολογικού στοιχείου (περ. β παρ. 1 άρθρου 32 ν. 2859/2000)	44.454,44	<b>10.527,48</b>
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου δαπάνης καυσίμων λόγω μη απόδειξης ότι έχουν επιβαρύνει την παροχή υπηρεσιών της (παρ. 1 άρθρου 30 ν. 2859/2000)	533,00	<b>127,95</b>
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου κατά την παρ. 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, λόγω μη επίδειξης εγγράφων μεταφοράς για την πιστοποίηση ότι ο τόπος άφιξης είναι το εσωτερικό της χώρας(άρθρο 11 παρ. 1 ν. 2859/2000).	13.348,23	<b>3.203,59</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΙΣΡΟΩΝ-ΦΟΡΟΥ</b>	<b>58.335,67</b>	<b>13.859,02</b>

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 ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019, 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 προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης 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 τιμολογίων που προσκομίστηκαν και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν παραθέτει λίστα των παραστατικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δεν έγιναν δεκτές, δεν αναφέρονται το είδος των εμπορευμάτων, ο ΑΦΜ της επιχείρησης και αν έγινε έρευνα στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ώστε να διαπιστωθεί ο τρόπος εξόφλησης.

2. Όλες οι δαπάνες νόμιμα καταχωρήθηκαν στα έξοδα 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 στα τιμολόγια που προσκόμισε δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, για ποσά μέχρι 100 ευρώ δεν απαιτείται η συγκεκριμένη αναφορά.

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 εμπεριστατωμένα 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 30 του Ν.2859/2000 : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....

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

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν.2859/2000 : «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....»

**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 του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, αποτυπώνονται αναλυτικά, ανά

φορολογική περίοδο, όλες οι δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Ν.2859/2000, καθώς και η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου. Ειδικότερα, στο βιβλίο της επιχείρησης καταχωρήθηκαν το φορολογικό έτος 2019 δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 56.185,07€ πλέον ΦΠΑ 13.484,41€, για τις οποίες η προσφεύγουσα προσκόμισε 493 αποδείξεις λιανικής πώλησης βενζίνης και αερίου, με αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας οχήματος ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, συνολικής καθαρής αξίας 13.627,58€ πλέον ΦΠΑ 3.271,07€ που έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ώστε η διαφορά (56.185,07-13.627,58=) 42.557,49€ συνιστά το σύνολο των δαπανών που δεν αποδεικνύονται από νόμιμο τιμολόγιο και δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 10.213,34€, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000, όπως προκύπτει από τον κάτωθι πίνακα στην έβδομη 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		
31/01/2019	2.303,63	552,87	1.128,54	270,89	<b>1.175,09</b>	<b>281,98</b>
28/02/2019	2.376,90	570,45	1.394,45	334,70	<b>982,45</b>	<b>235,75</b>
31/03/2019	2.543,71	610,49	1.794,84	430,83	<b>748,87</b>	<b>179,66</b>
30/04/2019	3.854,98	925,20	1.317,51	316,24	<b>2.537,47</b>	<b>608,96</b>
31/05/2019	4.215,20	1.011,65	1.344,07	322,64	<b>2.871,13</b>	<b>689,01</b>
30/06/2019	3.914,75	939,54	2.552,52	612,71	<b>1.362,23</b>	<b>326,83</b>
31/07/2019	4.825,40	1.158,09	0,00	0,00	<b>4.825,40</b>	<b>1.158,09</b>
30/08/2019	4.614,32	1.107,43	438,22	105,18	<b>4.176,10</b>	<b>1.002,25</b>
30/09/2019	5.621,24	1.349,11	129,02	30,98	<b>5.492,22</b>	<b>1.318,13</b>
31/10/2019	7.521,32	1.805,11	1.911,03	458,72	<b>5.610,29</b>	<b>1.346,39</b>
30/11/2019	7.081,47	1.699,55	1.617,38	388,18	<b>5.464,09</b>	<b>1.311,37</b>
31/12/2019	7.312,15	1.754,92	0,00	0,00	<b>7.312,15</b>	<b>1.754,92</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>56.185,07</b>	<b>13.484,41</b>	<b>13.627,58</b>	<b>3.271,07</b>	<b>42.557,49</b>	<b>10.213,34</b>

Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά και κατά συνέπεια δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, για λοιπές δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 3.723,23€ πλέον ΦΠΑ 752,45€, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα στην ένατη σελίδα της έκθεσης ελέγχου :

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΚΑΙ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΦΟΡΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	01/04/2019	.....	.....	681,90	88,21	770,11
2	30/04/2019	.....	.....	593,60	76,78	670,38
3	10/06/2019	.....	.....	199,00	47,76	246,76
4	01/07/2019	.....	.....	1.826,28	438,31	2.264,59
5	01/07/2019	.....	.....	56,46	13,55	70,01
6	01/10/2019	.....	.....	53,23	12,78	66,01
7	04/10/2019	.....	.....	73,56	17,65	91,21
8	10/10/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
9	11/10/2019	.....	.....	60,49	14,52	75,01
10	31/10/2019	.....	.....	100,00	24,00	124,00

11	22/11/2019	.....	.....	32,37	7,77	40,14
12	22/11/2019	.....	.....	6,02	1,44	7,46
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>3.723,23</b>	<b>752,45</b>	<b>4.475,68</b>

Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι για δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 533,00€ πλέον ΦΠΑ 127,95€, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.1 του Ν.2859/2000, 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 επιβάρυνε την παροχή υπηρεσιών της. Τα σχετικά τιμολόγια αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα στην όγδοη σελίδα της έκθεσης ελέγχου :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	19/03/2019	.....	.....	32,25	7,74	39,99
2	19/03/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
3	19/03/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
4	19/03/2019	.....	.....	56,47	13,55	70,02
5	02/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
6	04/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
7	06/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
8	09/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
9	11/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
10	17/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
11	24/05/2019	.....	.....	40,32	9,68	50,00
12	21/09/2019	.....	.....	24,19	5,81	30,00
13	21/09/2019	.....	.....	16,13	3,87	20,00
14	03/10/2019	.....	.....	20,10	4,82	24,92
15	08/10/2019	.....	.....	20,98	5,04	26,02
			<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>533,00</b>	<b>127,95</b>	<b>660,95</b>

Επιπλέον, από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής αξίας 13.348,23€ τον Ιούλιο του 2019, από γερμανική επιχείρηση, για τις οποίες υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα έγγραφα μεταφοράς και τα παραστατικά εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής και ο έλεγχος έκρινε ότι δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών ύψους 3.203,59€. Οι σχετικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα στην δέκατη τρίτη σελίδα της έκθεσης ελέγχου :

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Κ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
...../01-07-2019	.....	1.751,04	420,25
...../01-07-2019	.....	1.826,28	438,31
...../02-07-2019	.....	2.918,40	700,42
...../10-07-2019	.....	1.683,00	403,92
...../16-07-2019	.....	2.251,82	540,44
...../23-07-2019	.....	2.917,69	700,25
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>13.348,23</b>	<b>3.203,59</b>

Ο έλεγχος αφαίρεσε την ενδοκοινοτική απόκτηση ύψους 1.826,28€ πλέον ΦΠΑ 438,31€ από τον πίνακα σχετικά με τις λοιπές δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά, ώστε το σύνολο αυτών ανέρχεται στο ύψος των 3.723,23€-1.826,28€=1.896,95€ και ο ΦΠΑ στο ύψος των 752,45€-438,31€=314,14€.

**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, για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, 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, με σαφήνεια προκύπτει ποιες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο για την αναγνώριση δικαιώματος άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών, όπως έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο και έχει υποβληθεί ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την προσφεύγουσα, ενώ η ίδια δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που προσβάλλει την κρίση του ελέγχου, αλλά παρελκυστικά προβάλλει μόνο λόγους αοριστίας ότι δεν αναγράφονται ο ΑΦΜ της γερμανικής επιχείρησης και το είδος των εμπορευμάτων και επικαλείται ότι δεν έγινε έρευνα στους τραπεζικούς λογαριασμούς, ενώ η ίδια φέρει το βάρος να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία, βάσει των οποίων να προκύπτει ότι τα είδη που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια πράγματι αφίχθησαν στο εσωτερικό της χώρας.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**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 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 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.

**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 χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για δαπάνες για τις οποίες η προσφεύγουσα προσκόμισε παραστατικά, στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

**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 απέρριψε το σύνολο των δαπανών καυσίμων της επιχείρησης, ενώ, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα καταχώρησε στο βιβλίο δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 56.185,07€ και προσκόμισε παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 13.627,58€, ο δε έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπόμενες δαπάνες τη διαφορά ύψους 42.557,49€. Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπόμενες, δαπάνες καυσίμων για δέκα πέντε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 533,00€ από τα είκοσι ένα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 666,79€, και λοιπές δαπάνες για έντεκα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.896,95€ από εκατόν ογδόντα ένα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 118.689,17€.

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 ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:**

υπ' αριθμ. ..../29-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα /επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά δήλωσης- Απόφασης
---	------------------	------------------	-------------------	---------------------------------

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	527,28€	527,28€	527,28€	
Σύνολο για καταβολή :		21.038,48€	21.038,48€	21.038,48€

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.