



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 19-03-2025

Αριθμός απόφασης: 448

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της
Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής
Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων
αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022),
αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β'
6009),

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του
Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του
Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (Elenxis) ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού,, κατά της υπ. αριθ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτος 2019, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' , όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (Elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., 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 τη με αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους **45.914,59 ΕΥΡΩ** (27.427,33 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 13.713,67 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, πλέον 4.773,59 ΕΥΡΩ Ειδική Εισφοράς Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενες δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 67.395,71 ΕΥΡΩ.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμό πρωτ..... / έγγραφο της (εισερχόμενο πρωτ. / /), με το οποίο διαβιβάστηκε στο, πληροφοριακή έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013, πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 και του Ν.4174/2013 καθώς επίσης και έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων (αρ. πρωτ. εισερ. /) για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμό / ... / / εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του για διενέργεια ελέγχου στις φορολογίες Εισόδημα και Φ.Π.Α. για την ελεγχόμενη περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2019.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από Έκθεση Μερικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & Ν.5104/2024 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη για το Φορολογικό Έτος 2019.

Επισημαίνεται ότι ο ανωτέρω έλεγχος ενεργήθηκε αποκλειστικά και μόνο για την εξακρίβωση και προσδιορισμό των επιπτώσεων που επιφέρει η αξιοποίηση του με αριθμό πρωτ. / εγγράφου της Ο έλεγχος δε που διενεργήθηκε από την στηρίζεται στα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στην υπηρεσία αυτή, τα οποία και κατασχέθηκαν.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου – Κατάρριψη της αιτιολογίας και των ισχυρισμών των εκθέσεων ελέγχου. Η σχετική έκθεση ελέγχου είναι αόριστη λόγω: α) Μη καταγραφής των φορολογικών παραστατικών που δήλωσε και μη καταγραφή των φορολογικών παραστατικών που θεωρήθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν εκ μέρους του, β) Μη ορισμένη καταγραφή των στοιχείων των ΑΛΠ και τιμολογίων που αν και προσκομίστηκαν δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
2. Νόμιμη η καταχώρηση των υπό εξέταση δαπανών στα έξοδα του σε επίπεδο ουσίας και απολύτως εσφαλμένη η μη αναγνώριση τους από το
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας λόγω απόρριψης του συνόλου των δαπανών του για τα καύσιμα και όχι μόνο όσων υπάρχουν υπόνοιες ότι δεν σχετίζονται με παραγωγικές του δαπάνες.
4. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης - Πλημμελής διενέργεια ελέγχου.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β)

αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 διευκρινίζεται ότι: « Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 συμβάλλει 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). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται

κατωτέρω στην παρούσα. 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. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α' .

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο....

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. .

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

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.....

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1203/2.11.2012** με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β΄) «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», διευκρινίζεται ότι: «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. 3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις: α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή – επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή – επιτηδευματία. 3.5. Για τις πωλήσεις επί πιστώσει καυσίμων, που διενεργούνται από τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. πρατηριούχους, θα εκδίδονται οι σχετικές αποδείξεις με την ένδειξη «επί πιστώσει». 3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια – Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου – Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.. Επίσης, οι πρατηριούχοι που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και πωλούν «επί πιστώσει» σε ιδιώτες, όταν δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στην ως άνω περίπτωση 3.5, εκδίδουν λογιστικό σημείωμα στο οποίο αναγράφουν ότι «Η αριθμ. απόδειξη εσόδου εκδόθηκε επί πιστώσει», ενώ παράλληλα αναγράφεται επ' αυτού το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Το λογιστικό σημείωμα με την απόδειξη εσόδου αποτελούν δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία για τις επί πιστώσει πωλήσεις προς ιδιώτες.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1161/26.06.2013 αναφορικά με την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, διευκρινίστηκε ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., 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 έκδοσή της, με ηλεκτρολόγηση 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 Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. 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 Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ απόδειξης εσόδου». Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων: 1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. - νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθ. αποδείξεων εσόδου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε στην παρ. 9.1.2. ότι 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 άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. 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.

Σύμφωνα με την ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 της Διεύθυνσης Ελέγχου της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι: «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».

Επιπρόσθετα, πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) `` 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 01/01/2015.

Ωστόσο, όπως ρητά ορίζεται στην παραπάνω παράγραφο 10.2.2 της ΠΟΛ 1003/2014, «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».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «..... 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..».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή

ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές)

αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων της φορολογικής αρχής 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, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι

φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «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 προκειμένη περίπτωση τα πορίσματα του ελέγχου δεν είναι αυθαίρετα αλλά τεκμηριώνονται τόσο στην από Έκθεση Μερικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & Ν.5104/2024 του όσο και στην από Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, Ν.4172/2013 και Ν.5104/2024 (Ν.4174/2013) της, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου του

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η σχετική έκθεση ελέγχου είναι αόριστη καθώς α) δεν αναγράφονται σε αυτή το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που δήλωσε καθώς και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που θεωρεί ο έλεγχος ότι δεν προσκομίστηκαν από αυτόν και β) δεν καταγράφηκαν τα στοιχεία των ΑΛΠ και τιμολογίων που αν και προσκομίστηκαν δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση είναι έωλος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Αναφορικά με το πρώτο μέρος του ισχυρισμού ο έλεγχος δεν έχει υποχρέωση να καταγράψει στο σώμα της έκθεσης ελέγχου όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει καταχωρήσει ο ελεγχόμενος στα λογιστικά του βιβλία αλλά έχει υποχρέωση να καταγράψει όλα τα ελεγκτικά βήματα που διενήργησε προκειμένου να προσδιοριστεί μία φορολογική παράβαση.

Τα δε ελεγκτικά βήματα που ακολουθήθηκαν, όπως αυτά καταγράφονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, τεκμηριώνουν με ακρίβεια την αξία (καθαρή αξία και αξία Φ.Π.Α.) των φορολογικών στοιχείων δαπανών που είτε δεν προσκομίστηκαν είτε δε φέρουν τα απαιτούμενα στοιχεία, προκειμένου να αναγνωριστούν οι σχετικές δαπάνες ως εκπιπτόμενες.

Αναφορικά με την μη καταγραφή των φορολογικών στοιχείων που δεν προσκομίστηκαν: Ο έλεγχος κατέγραψε στην έκθεση ελέγχου και τα Τιμολόγια που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, καθώς και ... Τιμολόγια που καταχωρήθηκαν το 2019 ενώ είχαν εκδοθεί και αφορούσαν το 2018. Όσον αφορά τις μη προσκομισθείσες Α.Π.Υ. δαπανών καυσίμων, δεδομένου ότι ο προσφεύγων έχει καταχωρήσει τις Α.Π.Υ. δαπανών καυσίμων συγκεντρωτικά ανά μήνα, ο έλεγχος δεν μπορεί να γνωρίζει ποιες Α.Π.Υ. δεν προσκομίστηκαν και δεν μπορούσε να τις καταγράψει. Ο έλεγχος όμως προσδιόρισε με ακρίβεια την αξία αυτών προκειμένου να προσδιορίσει με ακρίβεια την αξία των λογιστικών διαφορών.

Αναφορικά με το δεύτερο μέρος του ισχυρισμού, επειδή στον παρόντα έλεγχο όλα τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο κατασχέθηκαν αυτά αναφέρονται στις συνημμένες υπ. αριθ./2021,..../2021,/2021,/2021,/2023,/2023 και/2024 εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων για τα έτη 2018 και 2019, στη σχετική από Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, Ν.4172/2013 και Ν.5104/2024 (Ν.4174/2013) της, η οποία με τη σειρά της είναι συνημμένη στην Έκθεση Μερικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & Ν.5104/2024 του Ο δε προσφεύγων, επειδή ο ίδιος προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που κατασχέθηκαν στον έλεγχο, γνωρίζει ποια είναι τα στοιχεία αυτά. Ειδικά δε για τις ΑΛΠ, ο προσφεύγων γνωρίζει σε ποιες από αυτές δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος και σε ποιες όχι μόνο δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος αλλά δεν υπάρχει σφραγίδα της οντότητας που τις εξέδωσε. Επισημαίνεται δε, ότι ο προσφεύγων δεν ισχυρίζεται ότι έχει γίνει κάποιο λάθος στους υπολογισμούς των λογιστικών διαφορών αλλά απλά αναφέρει ότι δεν καταχωρήθηκαν στην έκθεση ελέγχου οι ΑΛΠ καυσίμων που προσκόμισε στον έλεγχο.

Ειδικότερα σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν:

Από τον έλεγχο του βιβλίου εξόδων και των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων που προσκομίστηκαν διαπιστώθηκαν τα εξής:

A) Το έτος 2019 στο τηρούμενο βιβλίο του προσφεύγοντος έχουν καταχωρηθεί δαπάνες καυσίμων συγκεντρωτικά ανά μήνα και ανά είδος καυσίμου συνολικής καθαρής αξίας 61.749,36 ευρώ πλέον ΦΠΑ 14.819,85 ευρώ, όπως καταγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί

.....

Για τις δαπάνες αυτές ο προσφεύγων προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων (αμόλυβδη βενζίνη, αέριο, πετρέλαιο) καθαρής αξίας 29.079,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 6.979,36 ευρώ.

Από τις αποδείξεις καυσίμων που προσκομίστηκαν στις αποδείξεις καθαρής αξίας 20.543,24 ευρώ δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος και στις από αυτές επιπλέον δεν υπάρχει σφραγίδα της οντότητας που τις εξέδωσε, με συνέπεια να μην αποδεικνύεται η σχέση αυτών με την επιχειρηματική δραστηριότητα της οντότητας ώστε να διαπιστωθεί η συμβολή τους στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 Ν.4172/13.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο έλεγχος δεν αποδέχεται ότι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 20.543,24 ευρώ αποτελούν εκπιπτόμενες δαπάνες.

Οι υπόλοιπες αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων καθαρής αξίας 8.536,26 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 2.049,20 πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/13.

Στους πίνακες που ακολουθούν, παρατίθεται η καθαρή αξία και ο ΦΠΑ ανά μήνα και ανά είδος καυσίμων των ανωτέρω ... αποδείξεων, όπως έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο για το έτος 2019, καθώς και η διαφορά αυτών.

.....

.....

.....

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων το έτος 2019 καταχώρησε στο βιβλίο δαπάνες καυσίμων (αέριο, βενζίνη, πετρέλαιο) καθαρής αξίας 61.749,36 ευρώ και

προσκόμισε για τις δαπάνες αυτές αποδείξεις λιανικής πώλησης, όπως ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/13, ποσού 8.536,26 ευρώ.

Συνεπώς στο τηρούμενο βιβλίο καταχωρήθηκαν δαπάνες καυσίμων (αέριο, βενζίνη, πετρέλαιο) ποσού **53.213,10** ευρώ για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, προκειμένου να αναγνωριστούν ως εκπιπτόμενες δαπάνες και συνεπώς δεν μπορούν να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του. Στη συνέχεια παρατίθενται σε πίνακα ανά μήνα και ανά είδος καυσίμου η καθαρή αξία δαπανών που δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες δαπάνες.

.....

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Εκτός από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων που αναφέρονται ανωτέρω για το έτος 2019, στο βιβλίο έχουν καταχωρηθεί και άλλα φορολογικά στοιχεία δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 132.437,37 ευρώ.

Από τα φορολογικά στοιχεία τα συνολικής καθαρής αξίας 104.796,00 ευρώ είναι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την οντότητα “.....” με Α.Φ.Μ (σύζυγο του ελεγχόμενου) και έχουν όλα την ίδια αξία η οποία ανέρχεται στο ποσό των 492,00 ευρώ.

Από τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία τα συνολικής καθαρής αξίας 8.311,79 ευρώ είναι τιμολόγια που αφορούν δαπάνες καυσίμων.

Από τον έλεγχο αυτών των τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι σε τιμολόγια δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος και σε ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που αναγράφεται έχει δηλωθεί από τον ελεγχόμενο σε ακινησία από/2014 και μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης δεν έγινε μεταβολή, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων της ΑΑΔΕ.

Συνεπώς δεν αποδεικνύεται η σχέση αυτών των δαπανών με την επιχειρηματική δραστηριότητα της οντότητας ώστε να διαπιστωθεί η συμβολή τους στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 Ν.4172/13.

Ο έλεγχος απορρίπτει τις ανωτέρω δαπάνες καυσίμων οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των **5.581,15** ευρώ και δεν αποδέχεται την έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Οι δαπάνες αυτές παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα:

.....

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Από το συνολικό αριθμό των φορολογικών στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο το έτος 2019, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία. Επίσης καταχώρησε στο βιβλίο τιμολόγια που εκδόθηκαν το έτος 2018. Τα παραστατικά αυτά καταγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί:

.....

Συνεπώς στο τηρούμενο βιβλίο καταχωρήθηκαν δαπάνες ποσού **1.616,40** ευρώ για τις οποίες ο προσφεύγων είτε δεν προσκόμισε τα σχετικά φορολογικά στοιχεία είτε αυτά που προσκόμισε αφορούσαν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενο έτος.

Οι δαπάνες αυτές δεν στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά όπως ορίζεται στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 οπότε δεν μπορούν να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), λόγω απόρριψης του συνόλου των δαπανών του για τα καύσιμα και όχι μόνο όσων υπάρχουν υπόνοιες ότι δεν σχετίζονται με παραγωγικές του δαπάνες, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της

αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Πέραν τούτων πρέπει να τονιστεί ότι δεν απορρίφθηκαν όλες οι ΑΛΠ καυσίμων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων καθαρής αξίας 8.536,26 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 2.049,20 πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/13 και ότι αυτές αποτελούν μέρος των αποδείξεων καυσίμων που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι 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, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση, αφενός στη σχετική έκθεση ελέγχου στοιχειοθετούνται με αντικειμενικά στοιχεία οι λογιστικές διαφορές που οδήγησαν στην έκδοση της

προσβαλλόμενης πράξης και αφετέρου και αφετέρου με την στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τηρήθηκε το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, δεν στοιχειοθετείτε παραβίαση της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του του , με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ. αριθ./..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτος 2019, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτος 2019, του Προϊσταμένου του , καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	9.065,51	81.475,03	81.475,03	72.409,52
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	2.488,60	2.488,60	2.488,60	0,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	2.294,85	29.722,18	29.722,18	27.427,33
Προκαταβολή ποσού	842,30	842,30	842,30	0,00
Πρόστιμο φόρου		13.713,67	13.713,67	13.713,67
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		4.773,59	4.773,59	4.773,59
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού	3.787,15	3.787,5	3.787,5	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		45.914,59	45.914,59	45.914,59

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.