



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**Θεσσαλονίκη 28-04-2025**

**Αριθμός απόφασης: 676**

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

**Url :www.aade.gr**

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ: ..., κατά της με αριθμό ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ: ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ύψους 69.168,08€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση (χονδρικό εμπόριο παλαιών σίδερων και μετάλλων (scrap)), φόρος 25.635,93€ και πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4987/2022 12.817,96€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 38.453,89€ κατόπιν α) διαπίστωσης ότι δεν συμπεριλήφθηκε στις φορολογητέες εκροές της δήλωσης ΦΠΑ του β' τριμήνου του 2022 ενδοκοινοτική απόκτηση ύψους 7.000,00€ και ο αναλογών ΦΠΑ 1.680,00€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών i) του ΦΠΑ ποσού 23.352,02€ επαναλαμβανόμενων δαπανών καυσίμων με αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) συνολικής καθαρής αξίας 97.300,12€ (άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000) και γ) του ΦΠΑ ποσού 603,91€ δαπανών με αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) συνολικής καθαρής αξίας 2.516,92€ που δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή (άρθρου 30, 32 του ν. 2859/2000).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από ...11.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ... δυνάμει της υπ' αρ. ..-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και να γίνει δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή του προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η επίδικη πράξη που εκδόθηκε, δεν δικαιολογείται η απόρριψη των δαπανών καυσίμων για τις οποίες λήφθηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών αντί τιμολογίου. Θα πρέπει να του αναγνωρισθούν δαπάνες καυσίμων τουλάχιστον σε ποσοστό 85% για το έτος 2022 καθώς αυτές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του για τη μεταφορά σκραπ σε άλλους νομούς της Ελλάδας, με δικά του φορτηγά στην έδρα του.

2. Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης της αναλογικότητας και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Η φορολογική αρχή έπρεπε να λάβει υπόψη της τη γενικότερη εικόνα της επιχείρησης, την εκπλήρωση των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, καθώς και το ότι υπέστη ανυπολόγιστης αξίας ζημιές από τις πλημμύρες (Ιανός και Daniel) που έπληξαν την περιοχή, λαμβάνοντας ως αποζημίωση ποσά 3.000,00€ και 4.000,00€ αντίστοιχα.

**Επειδή,** με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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».

**Επειδή,** με το άρθρο 24 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο... 2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' , καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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 € ...».

Επειδή, με την παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

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: «2. Μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους συναλλαγών. 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 πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του 9 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 αριθμ. αποδείξεων εσόδου».

**Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου 9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) € 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». Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό».**

**Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 της Διεύθυνσης Ελέγχου της ΑΑΔΕ: «Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές 10 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, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1, 4 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:**

**«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....**

**4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...]...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, στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, στο άρθρο 76 ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από ..11.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ..., κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο ο προσφεύγων ασκούσε ατομική επιχείρηση με χονδρικό εμπόριο παλαιών σίδηρων και μετάλλων (scrap), στο ..... ... στην υπό κρίση φορολογική περίοδο και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ..../30.01.2023 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 69.168,08€, που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με την υπ' αρ. ....30.01.2023 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022 (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 69.168,08€).

Από τον διενεργούμενο έλεγχο της φορολογικής αρχής απορρίφθηκε η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 69.168,08€ που αιτήθηκε ο προσφεύγων επειδή διαπιστώθηκε ότι έκανε εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων, στις οποίες δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων και δεν είχε τοποθετηθεί επ' αυτών σφραγίδα του προμηθευτή ούτε κατείχε αθεώρητες καταστάσεις του πρατηριούχου υγρών καυσίμων με το σύνολο των αποδείξεων ή τιμολόγια εκδοθέντα σε αντικατάσταση των ΑΛΠ, ως προβλέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις.

- Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων είχε καταχωρήσει στα βιβλία του πλήθος αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που αφορούσαν δαπάνες καυσίμων για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 συνολικής καθαρής αξίας 97.300,12€ πλέον ΦΠΑ 23.352,02€ (όπως αποτυπώνονται στις σελ.16,17,38 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και
- Δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 2.516,22€ και ΦΠΑ 603,91€

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον ΦΠΑ των ανωτέρω δαπανών με τον οποίο επιβαρύνθηκε η προσφεύγουσα, καθόσον οι εν λόγω δαπάνες δεν αποδείχτηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για τις επαγγελματικές της ανάγκες, και όχι για προσωπική χρήση.

**Επειδή**, κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. ... το σύνολο των παραστατικών δαπανών. Ο προσφεύγων επικαλέστηκε τη ζημία που υπέστη η επιχείρησή του από την καταιγίδα DANIEL που έπληξε ιδιαίτερα την περιοχή του τον Σεπτέμβριο του 2023, προσκομίζοντας τη με αρ. ....10-10-2023 βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας ότι από την αυτοψία στις 27/9/2023 στην ισόγεια αποθήκη του προσφεύγοντος και στο γραφείο του .... διαπιστώθηκε ότι διήλθαν ύδατα και διαβράχθηκαν εργαλεία, καλώδια, σίδερα έπιπλα- κουζίνα, είδη κλινοστρωμνής, γραφεία πόρτες, Η/Υ (και κατά δήλωση του προσφεύγοντος εργαλεία, κονφλέρ, ηλεκτροκόλληση, τροχοί, βαρέλια μεταλλικά, φορολογικά έγγραφα-τιμολόγια, ηλεκτρικές συσκευές).

Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, η φορολογική αρχή:

Έκανε δεκτές δαπάνες καυσίμων συνολικού ύψους 136.666,51€ (ήτοι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ύψους 92.883,19€ και τιμολόγια ύψους 43.783,32€) με ΦΠΑ 32.799,64€, φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022, ενώ δεν αναγνωρίσθηκαν φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης) για αγορές καυσίμων, που προσκόμισε ο προσφεύγων συνολικής καθαρής αξίας 97.300,12€ με ΦΠΑ 23.352,02€, επειδή δεν αναγραφόταν επ' αυτών ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων ή ο ΑΦΜ του, όπως και δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.516,22€ και ΦΠΑ 603,91€, καθώς δεν ήταν δυνατή η διενέργεια από τον έλεγχο των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και όχι προς ιδιωτική χρήση.

Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον Φ.Π.Α. των ανωτέρων δαπανών από τον φόρο εκροών της προσφεύγουσας βάσει του άρθρου 30 παρ.1 και 4 περ. ε' του ν. 2859/2000

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής 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**, από την ελεγκτική διαδικασία δεν καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπόψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όλοι οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα με το υπόμνημά του επί του με αρ.20763/08-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων, εξετάσθηκαν από τη φορολογική αρχή και έγιναν εν μέρει δεκτοί, ενώ οι ως άνω δαπάνες απορρίφθηκαν με επαρκή και εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν.

Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

**Επειδή**, 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 διάταξης, 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).

**Επειδή**, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος τη διαφορά φόρου που προέκυψε μεταξύ Φ.Π.Α. εκροών και Φ.Π.Α. εισροών (κατόπιν μη αναγνώρισης του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή) και επέβαλε το προβλεπόμενο από το άρθρο 58<sup>α</sup> του Ν. 4987/2022 πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβασίμως και απορρίπτονται.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .../ 27-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ: ... Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η με αριθμό ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

|                                                       | Ποσά σε €  |
|-------------------------------------------------------|------------|
| Υπόλοιπο φόρου                                        | 25.635,93  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν.4987/2022 | 12.817,96  |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                             | 38.453,89  |
| Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή                         | 0,00       |
| Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή         | 69.168,08€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. 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 στον υπόχρεο.

**Ακριβές αντίγραφο**  
**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς**  
**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**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