



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-04-2025

Αριθμός απόφασης:632

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 20-12-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του **του**, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Νομού Ημαθίας, κατά :

α)της υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και

β)της υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Βέροιας.

7. Το από 11-04-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 20-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.886,99€, πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους 4.443,50€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 954,85€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 14.285,34€.

Με την υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 17.367,64€ βάσει δήλωσης σε 10.655,90€ βάσει ελέγχου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 6.711,74€ και πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους 3.355,87€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 10.067,61€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 28/11/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Βέροιας, κατόπιν της υπ'αριθμ./05-04-2024 εντολής του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ», το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκαν τα εξής :

1.Δεν καταχωρήθηκε στα έσοδα το υπ'αριθμ. 20/04-04-2018 ΤΠΥ καθαρής αξίας 850,00€ άνευ ΦΠΑ.

2.Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 17.564,91€.

3.Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής καθαρής αξίας 2.985,99€.

4.Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 944,81€ πλέον ΦΠΑ 51,39€ αφορούν προσωπικές δαπάνες και δαπάνες ρεύματος που δεν σχετίζονται με την επαγγελματική στέγη της ελεγχόμενης οντότητας.

5.Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 37.835,14€ πλέον ΦΠΑ 9.078,12€ δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης.

6.Δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 3.749,21€ πλέον ΦΠΑ 118,73€.

7.Δεν εκπίπτει ποσό αποσβέσεων 2.481,32€.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./08-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./30-10-2024 έγγραφο με τις απόψεις του, που έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο, ώστε ο έλεγχος, σύμφωνα με το τελικό πόρισμα, έκρινε ότι δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 47.040,82€ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
Μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής δαπανών αξίας εκάστης άνω των 500,00€	11.786,91€
Μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής δαπανών μισθοδοσίας	2.985,99€
Προσωπικές δαπάνες	944,81€
Δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης	27.256,76€
Δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία	1.585,03€
Μη εκπιπτόμενο ποσό αποσβέσεων	2.481,32€
ΣΥΝΟΛΟ :	47.040,82€

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου για εισροές συνολικής καθαρής αξίας 28.696,28€ πλέον ΦΠΑ 6.711,74€, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Προσωπικές δαπάνες	944,81€	51,39€
Δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης	27.256,76€	6.541,62€
Δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία	494,71€	118,73€
ΣΥΝΟΛΟ :	28.696,28€	6.711,74€

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι δαπάνες που αναλυτικά αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή. Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Από τις εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο λόγος για τον οποίο ο έλεγχος έκρινε τις δαπάνες ως μη εκπεστέες.

2.Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 :« 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, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ.8 του ΚΦΔ : «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 ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός

χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

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

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

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1113/02-06-2015 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 : «.....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της

επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.....γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.....2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να 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).....β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48..... Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:..... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας..... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01.10.2014 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 : «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή»..... 10. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/12-04-2017 : «.....1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις

της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, **δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης**. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεών του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοτότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

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 περιστατικών.»

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, 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:...

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,....»

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, στις από 28-11-2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Βέροιας, επί των οποίων ερεϊδόνται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αποτυπώνονται αναλυτικά, όλες οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013 και οι δαπάνες, για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 Ν.2859/2000, αντίστοιχα, σύμφωνα και με την αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου. Ειδικότερα, καταγράφονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα φορολογικά στοιχεία των εν λόγω δαπανών σε πίνακες ανάλογα με την αιτία μη έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα ή μη αναγνώρισης δικαιώματος άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών, το περιεχόμενο του υπ' αριθμ./08-10-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, οι απόψεις του προσφεύγοντος και το πόρισμα του ελέγχου μετά την εν μέρει αποδοχή αυτών. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ειδικότερα, ο προσφεύγων αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου ως προς ορισμένες δαπάνες που αναλυτικά καταγράφονται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή. Όσον αφορά τις δαπάνες σχετικά με πληρωμή ασφαλιστηρίων συμβολαίων προς την εταιρία και προς την εταιρία, οι σχετικοί ισχυρισμοί του έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο μετά την εξέταση του με αρ. πρωτ./30-10-2024 υπομνήματος επί

του υπ'αριθμ./08-10-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Αντίστοιχα, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς την εξόφληση με τραπεζικό μέσο του υπ'αριθμ./25-05-2018 τιμολογίου καθαρής αξίας 655,00€, καθώς, επίσης, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος πρέπει να αναγνωρίσει έξοδα διοδίων ύψους 8.893,81€, ενώ αυτά δεν περιλαμβάνονται στο σύνολο των δαπανών που ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπτεστές. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί που προβάλλει ο προσφεύγων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή και αφορούν δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στο σύνολο των μη εκπτεστών δαπανών, σύμφωνα με το τελικό πόρισμα ελέγχου, απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, μετά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που αναλυτικά αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και την εξέταση του με αρ. πρωτ./30-10-2024 υπομνήματος επί του υπ'αριθμ./08-10-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 47.040,82€ ως εξής :

α.δεν προσκομίστηκαν παραστατικά πληρωμής μέσω τραπεζής για φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.786,91€ και αξίας εκάστου άνω των 500,00€,

β.δεν προσκομίστηκαν παραστατικά ηλεκτρονικής πληρωμής για δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 2.985,99€ που αφορούν τους εργαζόμενους και

γ.δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 944,81€ αφορούν προσωπικές δαπάνες και συγκεκριμένα αγορά τροφίμων (πατάτες και λουκάνικα) και δαπάνη ρεύματος που δεν αντιστοιχεί στην επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης οντότητας,

δ.δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 27.256,76€ δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθώς αφορούν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που δεν αναγράφουν τα στοιχεία του αποδέκτη ή του οχήματος,

ε.δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.585,03€,

στ.δεν εκπίπτει ποσό αποσβέσεων ύψους 2.481,32€.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών για εισροές συνολικής καθαρής αξίας 28.696,28€ πλέον ΦΠΑ 6.711,74€, ως εξής :

α. δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 944,81€ πλέον ΦΠΑ 51,39€ αφορούν προσωπικές δαπάνες και συγκεκριμένα αγορά τροφίμων (πατάτες και λουκάνικα) και δαπάνη ρεύματος που δεν αντιστοιχεί στην επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης οντότητας και κατά συνέπεια δεν χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο,

β. δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 27.256,76€ πλέον ΦΠΑ 6.541,62€ δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθώς αφορούν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που δεν αναγράφουν τα στοιχεία του αποδέκτη ή του οχήματος και κατά συνέπεια δεν χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο,

γ. δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 494,71€ πλέον ΦΠΑ 118,73€.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι τα με αριθμούς/03-05-2018,/29-06-2018,/30-06-2018,/30-06-2018 και/28-06-2018 τιμολόγια καθαρής αξίας 4023,63€, 1521,91€, 1362,19€, 1192,44€ και 927,74€ αντίστοιχα, είναι έκδοσης της εταιρίας «..... ΕΠΕ», με την οποία διατηρούσε λογαριασμό χρεοπιστώσεων, αλλά υφίσταται πλέον δικαστική διαμάχη σχετικά με την οφειλή και την αποπληρωμή της, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αόριστος και δεν επαρκεί για

να αναιρέσει την αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι τα εν λόγω τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπέζης. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων επικαλείται ότι το υπ' αριθμ. /25-09-2018 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον ΦΠΑ 480,00€ εξοφλήθηκε με τραπεζικές επιταγές της εταιρείας «..... ΕΕ» που οπισθογράφησε ο προσφεύγων προς την επιχείρηση «.....». Ωστόσο, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν επιβεβαιώθηκε από τις απαντήσεις των τραπεζών, καθώς οι με αριθμούς-4 και-6 επιταγές δεν οπισθογραφήθηκαν, ούτε εξοφλήθηκαν από την επιχείρηση «.....». Περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται αόριστα ότι όσον αφορά το υπ' αριθμ. /24-05-2018 τιμολόγιο και το υπ' αριθμ. /3-5-2018 τιμολόγιο έκδοσης της εταιρείας «..... ΟΕ», διατηρούσε συνεχή συνεργασία με την εταιρεία και ο λογαριασμός χρεοπιστώσεων έχει εξοφληθεί, χωρίς περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία και χωρίς να προσκομίσει οποιοδήποτε παραστατικό τραπεζικής πληρωμής. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, όσον αφορά τις εν λόγω δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά τραπεζικής πληρωμής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων επικαλείται ότι παραβιάζεται ο σκοπός του νόμου που είναι η καταπολέμηση των εικονικών συναλλαγών, όταν στην υπό εξέταση περίπτωση η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των συναλλαγών που εξοφλήθηκαν με μετρητά και όχι με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, καθώς ρητά προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 23 περ. β' Ν.4172/2013 η μη έκπτωση δαπανών, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για πραγματική συναλλαγή.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι πραγματοποιήθηκαν τραπεζικές πληρωμές για τις δαπάνες μισθοδοσίας, χωρίς περαιτέρω στοιχεία. Αντίθετα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τον εργαζόμενο προσκομίστηκε απόδειξη τραπεζικής πληρωμής για ποσό 6,15€ ενώ, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis, έχει εισπράξει ποσό 903,80€, και για τον εργαζόμενο, προσκομίστηκε ενυπόγραφη χειρόγραφη απόδειξη και όχι τραπεζικό μέσο πληρωμής για αποδοχές ύψους 182,26€ που αφορούν δώρο Πάσχα και επίδομα αδείας. Συνεπώς, ορθά έκρινε η φορολογική αρχή ότι δεν εκπίπτει το σύνολο της δαπάνης μισθοδοσίας, όπως προβλέπεται από τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 27.256,76€ πλέον ΦΠΑ 6.541,62€ που ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, ο προσφεύγων επικαλείται ότι πρόκειται για δαπάνες καυσίμων και στην οπίσθια πλευρά κάθε λιανικής απόδειξης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας κάποιου από τα φορτηγά ιδιοκτησίας του, υπάρχουν δε αποδείξεις που είναι αξίας κάτω των 100,00€. Ωστόσο, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας έγινε μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατόπιν ελέγχου. Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ότι έλαβε χώρα γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης (20% του συνόλου των δαπανών), καθώς επίσης, αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών δαπανών με αποδείξεις λιανικής πώλησης σε ποσοστό 5% λόγω της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και λόγω καταχώρησης στο βιβλίο εξόδων φορολογικών στοιχείων και τιμολογίων δαπανών καυσίμων ύψους 62.604,43€.

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 τη συσχέτιση των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α' του Ν.4172/2013 και αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπτόμενες, καθώς και ότι δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών για δαπάνες που ο προσφεύγων προσκόμισε παραστατικά, στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου είναι νόμιμη, βάσιμη και αιτιολογημένη, ενώ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, για την επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α Ν.4987/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τη νομική βάση επιβολής του εν λόγω προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 20-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** :

α)της υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και

β)της υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Κύριος φόρος :	8.886,99€	8.886,99€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	4.443,50€	4.443,50€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης :	954,85€	954,85€
Σύνολο για καταβολή :	14.285,34€	14.285,34€

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

Υπ' αριθμ./28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό για έκπτωση :	17.367,64€	10.655,90€	10.655,90€
Διαφορά φόρου για βεβαίωση :		6.711,74€	6.711,74€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022		3.355,87€	3.355,87€
Σύνολο φόρου για καταβολή :		10.067,61€	10.067,61€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, 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 Δ/ΝΣΗΣ 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.