



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 2.5.2025

Αριθμός απόφασης: **1259**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 3.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου, οδός αρ., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

- της υπ' αριθ. /3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023,

- της υπ' αριθ. /3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022,

- της υπ' αριθ. /3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021,

- της υπ' αριθ. /3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020,

- της υπ' αριθ. /3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019,

- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018,
- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,
- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020,
- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021,
- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022,
- της υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023,
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 3.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1. Με την υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 15.404,57€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 7.702,29€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.165,09€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 25.271,95€.

2. Με την υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 14.240,27€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 7.120,14€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.899,38€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 23.259,79€.

3. Με την υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 13.318,28€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 6.659,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 19.977,38€.

4. Με την υπ' αριθ. / 3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 35.445,77€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 17.722,89€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 53.168,66€.

5. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 50.870,77€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 25.435,39€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 76.306,16€.
6. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 5.687,74€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 2.843,87€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 8.531,61€.
7. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 11.597,83€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.798,92€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 17.396,75€.
8. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 15.695,66€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 7.847,83€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 23.543,49€.
9. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 20.992,30€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 10.496,16€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 31.488,46€.
10. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 21.797,60€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 10.898,81€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 32.696,41€.
11. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 28.985,76€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 14.492,88€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 43.478,64€.
12. Με την υπ' αριθ./3.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 4.221,98€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 2.110,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 6.332,97€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 3.12.2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις οποίες αποτυπώνονται τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθ./30.9.2024 εντολής ελέγχου. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2024/15.2.2024 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2024/15.2.2024 Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα έξοδά της αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων χωρίς την

αναγραφή από τον εκδότη των στοιχείων του λήπτη (ΑΦΜ, επωνυμία, διεύθυνση) ούτε και του αριθμού κυκλοφορίας επαγγελματικού οχήματος.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πλημμελής διαδικασία διενέργειας του ελέγχου καθώς λόγω έλλειψης των λογιστικών αρχείων του που είχαν κατασχεθεί προ πλέον του ενός έτους στερήθηκε το δικαίωμα να εκφράσει τις απόψεις του εγκαίρως και εμπρόθεσμα επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου βάσει του Σημειώματος Διαπιστώσεων.
- Πλήρης αοριστία της αιτιολογίας του ελέγχου για την απόρριψη της έκπτωσης των δαπανών καυσίμων. Η απόρριψη δαπανών καυσίμων για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι παράνομη και αναίτιολογητη διότι οι σχετικές δαπάνες είναι παραγωγικές. Η ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης, ειδικότερα δεν προσδιόρισε τις χιλιομετρικές αποστάσεις που κάλυψαν τα ΦΔΧ, το ύψος της κατανάλωσης και εντέλει της δαπάνης λαμβάνοντας υπόψη τη μέση τιμή καυσίμων και κατανάλωσης.
- Παραβίαση των διατάξεων των ΕΛΠ και της ΠΟΛ. 1003/2017 καθώς και της αρχής της ασφάλειας του δικαίου όσον αφορά στον ισχυρισμό περί μη νόμιμης χρήσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων ως αποδεικτικών δαπανών.
- Ελλείψεις σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.
- Μη ορθή τήρηση συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών.

Επειδή, με το άρθρο 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 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».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 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...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής

δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων...».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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...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, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ίδιου νόμου 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 ευρώ, ή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε 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 ν.4308/2014. **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. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.

Επειδή στο άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται: «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, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα με δραστηριότητα «υπηρεσίες οδικών μεταφορών με εμπορευματοκιβώτια (που χρησιμοποιούνται από διαφορετικά μεταφορικά μέσα)» διενεργήθηκε έλεγχος από το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ./30.9.2024 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, αιτία για την έκδοση της οποίας αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ 2024/15.2.2024 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2024/15.2.2024 Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή από τις από 3.12.2024 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα έξοδά του αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων χωρίς την αναγραφή από τον εκδότη των στοιχείων του λήπτη (ΑΦΜ, επωνυμία, διεύθυνση) ούτε και του αριθμού κυκλοφορίας επαγγελματικού οχήματος ως εξής:

α) κατά το φορολογικό έτος 2018, διακόσιες εξήντα επτά (267) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 48.324,29€ πλέον 24% Φ.Π.Α. 11.597,83€,
β) κατά το φορολογικό έτος 2019, εξακόσιες πενήντα έξι (656) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 65.398,62€ πλέον Φ.Π.Α. 15.695,67€,
γ) κατά το φορολογικό έτος 2020, χίλιες εκατόν δεκατέσσερις (1.114) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 87.467,92€ πλέον Φ.Π.Α. 20.992,30€,
δ) κατά το φορολογικό έτος 2021, χίλιες εκατόν τριάντα οκτώ (1.138) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 90.823,32€ πλέον Φ.Π.Α. 21.797,60€,
ε) κατά το φορολογικό έτος 2022, χίλιες πεντακόσιες τριάντα εννέα (1.539) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 120.773,97€ πλέον Φ.Π.Α. 28.985,75€ και
στ) κατά το φορολογικό έτος 2023 (01/01-31/03), διακόσιες σαράντα πέντε (245) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 17.591,59€ πλέον Φ.Π.Α. 4.221,98€.
Οι ανωτέρω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται πλημμέλεια της ελεγκτικής διαδικασίας και αοριστία της έκθεσης ελέγχου πλην όμως από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Τα επίμαχα παραστατικά δαπανών προσκομίσθηκαν στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όπου διαπιστώθηκε ότι επί του σώματος των αποδείξεων λιανικής πώλησης δεν αναγράφονται τα στοιχεία του προσφεύγοντος λήπτη των αγαθών ούτε και ο αριθμός κυκλοφορίας του επαγγελματικού οχήματος έτσι ώστε να δύναται να συσχετιστούν οι επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.
- Ο προσφεύγων κατέχει τόσο Δ.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα όσο και Ι.Χ. αυτοκίνητα για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Ο προσφεύγων έχει λάβει και έτερα παραστατικά δαπανών (Τιμολόγια Πώλησης) για την αγορά καυσίμων τις επίμαχες φορολογικές περιόδους. Συγκεκριμένα, από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και τα στοιχεία που υφίστανται στο my data της ΑΑΔΕ προκύπτει η καταχώρηση τιμολογίων από πρατήρια καυσίμων καθαρής αξίας τουλάχιστον 32.008,48 € το έτος 2018, 9.747,06 € το έτος 2019, 12.944,32 € το έτος 2020, 58.802,39 € το έτος 2021, 68.173,45 € το έτος 2022 και 11.927,52 € το πρώτο τρίμηνο του 2023.

Συνεπώς, αντίθετα με τις ανωτέρω παρατιθέμενες διατάξεις κι οδηγίες, ο προσφεύγων προέβη σε γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής από τις οποίες δεν δύναται να τεκμηριωθεί η σχετική δαπάνη καθώς σε αυτές δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, με αποτέλεσμα να μην διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. για έκπτωση των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος ούτε οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του Φ.Π.Α. για παροχή δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 3.12.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο προσφεύγων που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 3.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθ. /3.12.2024, /3.1.2024, /3.1.2024, /3.12.2024, /3.12.2024 και /3.12.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και των υπ' αριθ. /3.12.2024, /3.1.2024, /3.1.2024, /3.12.2024, /3.12.2024 και 1226/3.12.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2018	
Χρεωστικό ποσό	15.404,57
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	7.702,29
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.165,09
Σύνολο	25.271,95

(Ως η υπ' αριθ. /3.12.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2019	
Χρεωστικό ποσό	14.240,27
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	7.120,14
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.899,39
Σύνολο	23.259,79

(Ως η υπ' αριθ. /3.12.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2020	
Χρεωστικό ποσό	13.318,28
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	6.659,14
Σύνολο	19.977,38

(Ως η υπ' αριθ. /3.12.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2021	
Χρεωστικό ποσό	35.445,77
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	17.722,89
Σύνολο	53.168,66

(Ως η υπ' αριθ. /3.12.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2022	
Χρεωστικό ποσό	50.870,77
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	25.435,39
Σύνολο	76.306,16

(Ως η υπ' αριθ. /3.12.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2023	
Χρεωστικό ποσό	5.687,74
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	2.843,87
Σύνολο	8.531,61

(Ως η υπ' αριθ. /3.12.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Β) Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 01/03/2018- 31/12/2018	
Χρεωστικό ποσό	11.597,83

Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.798,92
Συνολικό ποσό για καταβολή	17.396,75

(Ως η με αριθμό/3.12.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Φορολογική περίοδος 01/01/2019- 31/12/2019	
Χρεωστικό ποσό	15.695,66
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.847,83
Συνολικό ποσό για καταβολή	23.543,49

(Ως η με αριθμό/3.12.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Φορολογική περίοδος 01/01/2020- 31/12/2020	
Χρεωστικό ποσό	20992,30
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.496,16
Συνολικό ποσό για καταβολή	31.488,46

(Ως η με αριθμό/3.12.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Φορολογική περίοδος 01/01/2021- 31/12/2021	
Χρεωστικό ποσό	21.797,60
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.898,81
Συνολικό ποσό για καταβολή	32.696,41

(Ως η με αριθμό/3.12.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Φορολογική περίοδος 01/01/2022- 31/12/2022	
Χρεωστικό ποσό	28.985,76
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	14.492,88
Συνολικό ποσό για καταβολή	43.478,64

(Ως η με αριθμό/3.12.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Φορολογική περίοδος 01/01/2023- 31/12/2023	
Χρεωστικό ποσό	4.221,98
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.110,99
Συνολικό ποσό για καταβολή	6.332,97

(Ως η με αριθμό/3.12.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.