



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 494

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του - Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Εισόδημα	01/01/2016-31/12/2016	3.195,86€
2	Εισόδημα	01/11/2017-31/12/2017	14.392,00€
3	Φ.Π.Α.	01/01/2016-31/12/2016	9.540,87€
4	Φ.Π.Α.	01/01/2017-31/12/2017	12.157,98€
5	Πρόστιμο Άρθρου 54 - ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	01/01/2016-31/12/2016	100,00€

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις προαναφερθείσες προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

· Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 2.130,57€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.065,29€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.195,86€.

· Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 8.908,85€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.506,29€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 976,86€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 14.392,00€.

· Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 1.637,38 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 6.360,58 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 3.180,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 9.540,87 ευρώ.

· Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 1.028,28 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 8.105,32 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 4.052,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 12.157,98 ευρώ.

· Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, συνολικού ποσού 100,00€, διότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση του άρθρου 38 παρ. 1 και 2β' του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), εκ της οποίας δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι υπέβαλε ανακριβή πιστωτική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Α' τριμήνου 2016, κατά παράβαση της περ. α' παρ.1 του άρθρου 54 του Ν.4987/2022. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο $100,00\text{€} \times 1 = 100,00\text{€}$. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 και 2017, εκδόθηκαν συνεπεία των από εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, με τις ενδείξεις «Μερικός έλεγχος βεβαίωσης Φ.Π.Α.», «Φ.Π. – Υψηλές Δαπάνες», «Διασταύρωση δεδομένων ΠΟΛ.1022/2014».

Εν συνεχεία, απεστάλη συστημένα (αρ. συστημένου RE.....GR), η με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Στις κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, η με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ Πρόσκληση του άρθρου

14 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα Βιβλία και Στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2017, τα οποία προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές / μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, συγκεντρωτικά ανά ελεγχόμενο έτος 2016 και 2017 ως κάτωθι:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	<u>2016</u>	<u>2017</u>
Παροχές σε εργαζόμενους		13.752,09€
Ενοίκια	3.000,00€	3.000,00€
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	36.575,19€	26.003,11€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	39.575,19 €	42.755,20 €

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 και 2017. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήσης προς Ακρόαση, ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε με το με αριθ. εισερχόμενο πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (Υπόμνημα), με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις του, και ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους λόγους του προσφεύγοντος με το υποβληθέν υπόμνημά του, προχώρησε σε αναμόρφωση των προσωρινών αποτελεσμάτων, καταλήγοντας στις κάτωθι λογιστικές διαφορές / μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016	2017
Παροχές σε εργαζόμενους		13.752,09€
Ενοίκια	3.000,00€	3.000,00€
-Δαπάνες Καυσίμων από Φ.Η.Μ. χωρίς σήμανση		
-Μη Εκπιπόμενες Δαπάνες Καυσίμων	33.664,28€	20.744,22€
-Προσωπικές Καταναλωτικές Δαπάνες		
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	36.664,28 €	37.496,31 €

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου τα συνολικά εισοδήματα του υπόχρεου από όλες τις πηγές εισοδημάτων διαμορφώθηκαν ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016 (01/01/2016 - 31/12/2016)

<u>A/A</u>	<u>Περιγραφή Εισοδήματος</u>	<u>Δήλωσης</u>	<u>Ελέγχου</u>
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00€	9.684,30€
2	Εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	0,32€	0,32€
	Σύνολα	0,32€	9.684,62€

Φορολογικό έτος 2017 (01/01/2017 - 31/12/2017)

<u>A/A</u>	<u>Περιγραφή Εισοδήματος</u>	<u>Δήλωσης</u>	<u>Ελέγχου</u>
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00€	34.628,47€
2	Εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	0,17€	0,17€
	Σύνολα €	0,17€	34.628,64€

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και Ε.Λ.Π, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος (e-κοινοποίησης) τα οποία ο προσφεύγων, ανέγνωσε αυθημερόν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμες οι οριστικές πράξεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. διότι δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρέλαβε ο ελεγκτής.
2. Μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών του προσφεύγοντος από την Φορολογική Αρχή.
3. Παραβίαση της Αρχής Αμεροληψίας, της Αρχής Χρηστής Διοίκησης και Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης. Ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς για την απόρριψη των δαπανών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών του Κώδικα Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) αποκλειστικά

με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στον διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

Οι καταστάσεις του πρώτου εδαφίου αφορούν παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία), που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του πρώτου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων.

Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών.

Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των

νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους.

Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται.

Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5, περ. β του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

[...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ., ο ελεγκτής που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ., πλέον η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων καθίσταται δυνητική και εφόσον κριθεί αναγκαία, καθώς εξάλλου, σύμφωνα και με το άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ., πληροφορίες ή αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων εκλήθη για την παροχή των εν λόγω στοιχείων και ανταποκρινόμενος στην ως άνω Πρόσκληση προέβη στην προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του σε δύο χρονικές στιγμές, ήτοι την και την, οπότε και συντάχθηκαν τα με αρ. 48 & 55 Πρακτικά Συνάντησης, υπογεγραμμένα και από τα δύο μέρη, αντίγραφο των οποίων δόθηκε στον φορολογούμενο. Σε κάθε περίπτωση, συντάχθηκε κανονικά η σχετική απόδειξη παραλαβής των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων αν και οχλήθηκε τηλεφωνικώς από την ελέγκτρια εντός του δεκαημέρου, ουδέποτε ενδιαφέρθηκε να παραλάβει τα βιβλία του μέσω προγραμματισμένου ραντεβού, όταν, η ελέγκτρια με δική της πρωτοβουλία και αφότου πλέον είχε περαιωθεί ο έλεγχος προέβη σε καθορισμό χρόνου συνάντησης (ραντεβού) την τούτος, ως προκύπτει από την εκτύπωση των αιτημάτων, δεν προσήλθε και πάλι στην Ελεγκτική Υπηρεσία.

Επειδή, η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣΤΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣΤΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δικ., όπως η περ. β' προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (σκοπός του οποίου είναι, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση, η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκυστικής επίκλησης τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη ανάδειξης της αιτιώδους σχέσης τους με τη βλάβη), απαιτείτο εκ μέρους του προσφεύγοντος παράλληλη αναφορά και απόδειξη και της βλάβης που τυχόν υπέστη, εν προκειμένω, από την παράβαση του εν λόγω δικαιώματος, ήτοι της μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης ή τυχόν αποδεικτικού παραλαβής, η οποία (βλάβη) πρέπει να είναι σαφής και συγκεκριμένη, να προκαλείται αυτή καθ' αυτή από την έλλειψη της συγκεκριμένης παράλειψης, μη δυνάμενη να αποκατασταθεί με τρόπο άλλον παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Η βλάβη όμως που επικαλείται ο προσφεύγων, ήτοι βλάβη εκ της κατάσχεσης περιουσιακών στοιχείων και τραπεζικών λογαριασμών με αποτέλεσμα το δήθεν κλείσιμο της επιχείρησής του, την απόλυση των

υπαλλήλων και τον οικονομικό στραγγαλισμό της οικογένειάς του, είναι βλάβη που δε συνάδει με τη μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, καθώς ουδεμία βλάβη υπέστη ο προσφεύγων αφού δε συνδέεται αιτιωδώς με αυτή.

Επειδή, ο προσφεύγων, ούτε επικαλείται το στοιχείο της βλάβης στην κρινόμενη υπόθεση, ούτε το αποδεικνύει με την προσκόμιση στοιχείων που θα μπορούσε να επιδείξει στον έλεγχο και στερήθηκε τη δυνατότητα, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, ...*
- 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,*
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,*
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,*
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,*
- στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,*

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και [...]

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

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 με θέμα « Τροποποίηση της Κοινής Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72 Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού» αναφέρεται 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.

3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις:

α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και

β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή - επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - επιτηδευματία.

3.5. Για τις πωλήσεις επί πιστώσει καυσίμων, που διενεργούνται από τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. πρατηριούχους, θα εκδίδονται οι σχετικές αποδείξεις με την ένδειξη «επί πιστώσει».

3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια - Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου - Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ..

Επίσης, οι πρατηριούχοι που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και πωλούν «επί πιστώσει» σε ιδιώτες, όταν δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στην ως άνω περίπτωση 3.5, εκδίδουν λογιστικό σημείωμα στο οποίο αναγράφουν ότι «Η αριθμ απόδειξη εσόδου εκδόθηκε επί πιστώσει», ενώ παράλληλα αναγράφεται επ' αυτού το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Το λογιστικό σημείωμα με την απόδειξη εσόδου αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία για τις επί πιστώσει πωλήσεις προς ιδιώτες.

3.7. Σε περίπτωση πώλησης πετρελαίου θέρμανσης μέσω αντλιών, που διακινείται και παραδίδεται εκτός εγκαταστάσεων των πρατηρίων, εκδίδεται δελτίο αποστολής στο οποίο αναγράφεται, εκτός των άλλων, και ο αύξων αριθμός της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου, η οποία παραμένει στον πωλητή και επισυνάπτεται στο στέλεχος του αντίστοιχου δελτίου αποστολής.

3.8. Σε περίπτωση έκπτωσης εκ των υστέρων σε πελάτες - επιτηδευματίες, κατόπιν σχετικής συμφωνίας, εκδίδεται από τον πωλητή πιστωτικό τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., στο οποίο αναγράφονται οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών αποδείξεων εσόδου ή της κατάστασης επαναλαμβανομένων πωλήσεων, κατά περίπτωση.

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό

Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α') και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ. 1135/26.10.2005 (ΦΕΚ1592 Β').

Το δελτίο που αναφέρεται στην παράγραφο 2.2. της παρούσας (ισοζύγιο ημέρας) τυπώνεται μέχρι το τέλος της επόμενης εργάσιμης ημέρας, ενώ τα δελτία που αναφέρονται στις παραγράφους 2.1., 2.3., 2.4. και 2.5. της παρούσας (δελτίο παραλαβής, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής και δελτίο εξαγωγής) μπορεί να μην εκτυπώνονται και να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με την προϋπόθεση ότι, εκτυπώνονται και επιδεικνύονται άμεσα όταν απαιτηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Τα δελτία των παραγράφων 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 και 2.5 εντάσσονται στο πεδίο των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 10 της ΚΥΑ Φ.2-1617/7.12.10 των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας & Υποδομών, Μεταφορών και δικτύων, υποκείμενα ομοίως στην υποχρέωση δυνατότητας ηλεκτρονικής μετάδοσής τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), 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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.[...].

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.[...].

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι:

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) [...]

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

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) [...].».

I. Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου αναφορικά με τις παραγωγικές δαπάνες αγοράς πετρελαίου κίνησης από το πρατήριο της (Χρήση 2016).

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο 109 παραστατικά εξόδων προς έκπτωση δαπανών (τις «αποδείξεις εσόδου" εκδόσεως, αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και αντικείμενο εργασιών «ΠΡΑΤΗΡΙΟ ΥΓΡΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ») συνολικής καθαρής αξίας 25.714,86€ και συνολικό Φ.Π.Α. 6.112,32€ τα οποία είχε καταχωρήσει στα Βιβλία Εσόδων-Εξόδων του.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 οι αποδείξεις εσόδων αποτελούν ειδικό φορολογικό στοιχείο που εκδίδονται αυτόματα από το σύστημα εισροών-εκροών με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία. Οι εν λόγω αποδείξεις εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α') και της Α.Υ.Ο.Ο. Ι 100772/1474/0015/ΠΟΛ.Ι 135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β').

Επειδή, τα ανωτέρω, σύμφωνα με τον έλεγχο δε φέρουν σήμανση από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, δεν συνάδουν με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ενώ αμφότεροι οι αντισυμβαλλόμενοι δεν τα έχουν συμπεριλάβει στις Καταστάσεις Εσόδων-Εξόδων φορολογικού έτους 2016.

Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, αφού ουδόλως μπορούν να υποκαταστήσουν την έκδοση του κατά νόμου φορολογικού στοιχείου.

II. Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου αναφορικά με τα ενοίκια και τις παροχές σε εργαζομένους (Χρήσεις 2016 – 2017).

Επειδή, ο ελεγχόμενος δήλωσε στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Ε3) ως σύνολο ενοικίων που καταβλήθηκαν στις χρήσεις 2016 – 2017 τα παρακάτω ποσά:

Χαρακτηρ. Εγκατάστασης	Εκμισθωτής	ΑΦΜ Εκμισθωτή	Ποσό
ΥΠΟΚ/ΜΑ	3.000,00€
ΥΠΟΚ/ΜΑ	3.000,00€
ΥΠΟΚ/ΜΑ	1.200,00€

Επειδή, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις σχετικές αποδείξεις των ενοικίων, αλλά ούτε τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν την καταβολή των ενοικίων στους εκμισθωτές.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα κάτωθι:

α) την υπ' αριθμ. Δήλωση Στοιχείων Μίσθωσης Ακινήτου η οποία δεν αφορά στα ελεγχόμενα έτη αλλά το έτος 19-11-2014 έως 30-11-2015, και

β) εκτυπώσεις κινήσεως λογαριασμών με ενδεικτική αναφερομένη ημερομηνία εκτύπωσης 24-01-2023 και με ποσά όταν και όπου αναφέρεται ως ενοίκιο συνολικά ανερχόμενων των 3.000 €.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει αφενός μεν η μίσθωση του ακινήτου για χρονικό διάστημα, προγενεστέρου των ελεγχόμενων χρήσεων (19/11/2014 – 30/11/2015), αφετέρου δε από την αποσπασματική κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί, ο προσφεύγων, στην, προκύπτουν διάφορες χρεώσεις με Αιτιολογία / Περιγραφή Κίνησης «ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB», «ΜΤΦ ΜΕΣΩ Μ-BANKING», «ΕΝΟΙΚΙΟ» συνολικού ύψους μεγαλύτερου του επικαλούμενου ενοικίου των 3.000,00€, χωρίς να αποδεικνύεται σε ποιόν μεταφέρονται αυτά τα χρηματικά ποσά.

Επειδή, από τη πραγματοποιηθείσα διασταύρωση των δηλωθέντων ποσών, διαπιστώθηκε ότι οι εκμισθωτές δήλωσαν στο Έντυπο Ε2 «Κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2016», για την εκμίσθωση ισογείου ακινήτου στο μηνιαίο μίσθωμα 250,00€, με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% έκαστος, ήτοι ακαθάριστο εισόδημα που αναλογεί στο καθένα ίσο με 1.500,00€.

Ως εκ τούτου, το υπόλοιπο ποσό των 3.000,00€ ορθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο, ως μη πραγματική συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, όσον αφορά την εξόφληση της μισθοδοσίας ύψους 13.702,09€, μέσω τράπεζας στο φορολογικό έτος 2017 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός, καθώς ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας του φορολογικού έτους 2017 έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ενώ αναφέρει αόριστα πως θα προσκομισθούν στοιχεία τραπεζών με νέους λόγους.

III. Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου αναφορικά με τις δαπάνες της αμόλυβδης.

Επειδή, ο ελεγχόμενος, προκειμένου να ασκήσει την επαγγελματική του δραστηριότητα που είναι οι υπηρεσίες οδικής μεταφοράς εμπορευμάτων, κατέχει Φ.Δ.Χ., τα οποία ανεφοδιάζονται με πετρέλαιο.

Επειδή, τα παραστατικά καυσίμων που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα και αφορούν αμόλυβδη δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο, καθώς αφορούν τα Ε.Ι.Χ. που ο ελεγχόμενος κατέχει και όχι τα Φ.Δ.Χ.. Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αφορούν δαπάνες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν συσχετίζονται με τον επιχειρηματικό σκοπό που είναι η οδική μεταφορά εμπορευμάτων. Εξάλλου στη παρ. α' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Επίσης στη παρ. ιβ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ , αποτυπώνονται αναλυτικά οι πίνακες των «ΜΗ Εκπιπτόμενων Δαπανών Καυσίμων και Προσωπικών Καταναλωτικών Δαπανών χρήσεων 2016 -2017» και συγκεκριμένα στη Στήλη «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ» γίνεται αναλυτική αναφορά σε έκαστο παραστατικό αγοράς που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και ο λόγος που απορρίπτεται.(Αγορά αμόλυβδης για Φ.Δ.Χ. που καταναλώνουν πετρέλαιο, αγορά αμόλυβδης και πετρελαίου χωρίς αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας, αγορά αμόλυβδης για Ε.Ι.Χ. κτλ.).

Επειδή, ο έλεγχος, επιπρόσθετα, διαπίστωσε ότι στα βιβλία του ο προσφεύγων εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ των δαπανών καυσίμων (αμόλυβδης) που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο που κατέχει, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), κατά τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αλλά και στο υπόμνημά του ότι συμπλήρωνε αμόλυβδη για ενίσχυση και ως αντιπαγωγικό του πετρελαίου, δίχως να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το ως άνω ισχυρισμό του, καθώς στο εμπόριο υπάρχουν ιδιαίτερα προϊόντα που λειτουργούν ως ενισχυτικά, βελτιωτικά και αντιπαγωγικά πετρελαίου. Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

IV. Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, για εμπορεύματα που αναφέρεται ότι δεν έχουν αναγνωριστεί και αφορούν το υποκατάστημά του.

Επειδή, στις μη εκπιπόμενες δαπάνες, όπως έχουν καταγραφεί στη στήλη «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ» του Πίνακα «ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ & ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη, αναφέρονται δαπάνες για ξηρά τροφή σκύλων, ομπρέλες κήπων, απλώστρα, παιχνίδια, σχολική τσάντα, μπλοκ ζωγραφικής, σχολικά βιβλία για συγκεκριμένες τάξεις του Δημοτικού, ποδήλατο, ενδύματα κ.α.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε φωτογραφίες δύο σκυλιών δεμένα σε παγκάκι παραλίας προς επίρρωση του ισχυρισμού του χωρίς να προκύπτει η χρήση των σκυλιών αυτών στην άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, αφού ο ελεγχόμενος, σύμφωνα με τα στοιχεία εσόδων που προσκόμισε, μεταφέρει είδη κατάψυξης οπωροκηπευτικών ειδών.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, αλλά και από το είδος των αγορασθέντων, προκύπτει ότι τα ως άνω έξοδα πραγματοποιήθηκαν για την κάλυψη οικογενειακών και προσωπικών αναγκών του προσφεύγοντος και όχι προς το συμφέρον της επιχείρησης, ενώ από την παρ. ιβ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 προκύπτει ότι δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, ο προσφεύγων για τις δαπάνες αυτές που αφορούν προσωπικές/οικογενειακές καταναλωτικές δαπάνες, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα ως άνω έξοδα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

V. Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου αναφορικά με τα καύσιμα.

Επειδή, ο έλεγχος έκανε μερικώς δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφορικά με τα καύσιμα κατόπιν προσκόμισης του Υπομνήματός του. Συγκεκριμένα έγινε δεκτός ο ισχυρισμός ότι τα ρυμουλκούμενα με ψυκτικό μηχάνημα φέρουν αυτόνομη δεξαμενή πετρελαίου. Για τα εν λόγω ρυμουλκούμενα, ο ελεγχόμενος απέστειλε στις μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τις σχετικές άδειες κυκλοφορίας και ως εκ τούτου αναγνωρίστηκε για το φορολογικό έτος 2016 ποσό 2.910,91€ πλέον Φ.Π.Α. 687,04€ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσό 5.258,89€ πλέον Φ.Π.Α. 1.262,19€.

Επειδή, ως προς τα λοιπά παραστατικά καυσίμων, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στον έλεγχο που να αποδεικνύουν αφενός τα διανυθέντα χιλιόμετρα ανά όχημα και ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, αφετέρου τη μέση τιμή κατανάλωσης καυσίμου (lt/100km) ανά όχημα.

Επισημαίνεται δε, ότι τα υπόλοιπα παραστατικά καυσίμων (πετρελαίου) που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο είναι είτε Αποδείξεις, στις οποίες δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης αυτών των συναλλαγών με την αγοράζουσα επιχείρηση και τη δραστηριότητα αυτής ή TIM -Δ.Α. στα οποία ομοίως δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του ανεφοδιαζόμενου οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης με συγκεκριμένο όχημα και με δεδομένο ότι την ίδια ημέρα υφίστανται και άλλα παραστατικά καυσίμων που αφορούν καθένα από τα Φ.Δ.Χ. του ελεγχόμενου και έχουν αναγνωρισθεί από τον έλεγχο.

Εξάλλου κατά τις διατάξεις της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1009/2012 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1203/2012, στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα 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.

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.

Ομοίως με τις διατάξεις της παρ. 9.1.2 της ΠΟΛ. 1003/2014, 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 της παρούσης άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.

Επειδή, όπως έχει καταγραφεί στη στήλη «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ» του Πίνακα «ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ & ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ» για το φορολογικό έτος 2017, της οικείας έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος, σε παραστατικά πώλησης αμόλυβδης αναγράφεται ως αριθμός κυκλοφορίας του ανεφοδιαζόμενου οχήματος, αριθμός που αφορά Φ.Δ.Χ., τα οποία καταναλώνουν Πετρέλαιο (σχ. α/α 1, 25, 27, 28, 29 κτλ).

Επειδή, συνοψίζοντας ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα κάτωθι:

- τις διατάξεις του άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.),
- όσα αναλυτικά καταγράφονται στη στήλη «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ» του Πίνακα «ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ & ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος,
- ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατέχει Φορτηγά Δημοσίας Χρήσης, Ρυμουλκούμενα και Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο ως αναφέρονται στον Πίνακα της Ενότητας 3.4 «Μεταφορικά Μέσα» της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος,
- ότι τα Φορτηγά Δημοσίας Χρήσης καταναλώνουν Πετρέλαιο, το Επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο καταναλώνει Αμόλυβδη,
- ότι προσκομίστηκαν Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια καυσίμων που δεν αναφέρουν τον αριθμό κυκλοφορίας του ανεφοδιαζόμενου οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης με συγκεκριμένο όχημα και με δεδομένο ότι την ίδια ημέρα υφίστανται και άλλα παραστατικά καυσίμων που αφορούν τα Φ.Δ.Χ. του ελεγχόμενου και έχουν αναγνωριστεί από τον έλεγχο,
- ότι προσκομίστηκαν Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια που αφορούν την πώληση αμόλυβδης, που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο του ελεγχόμενου,
- ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ των δαπανών καυσίμων που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο που κατέχει, αν και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον

οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών,

- ότι κατά τις διατάξεις της παρ. 9.1.2 της ΠΟΛ. 1003/2014, 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 της παρούσης άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου,
- ότι κατά τις διατάξεις της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1009/2012 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1203/2012, στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα 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 ΕΑ.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.
- 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 κλπ.) 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,
- ότι προσκομίστηκαν Αποδείξεις όπου δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης αυτών των συναλλαγών με την αγοράζουσα επιχείρηση και τη δραστηριότητα αυτής,
- ότι κατά τις διατάξεις της παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ. 1003/2014, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής,
- το είδος των αγορασθέντων, από το οποίο προκύπτει ότι τα έξοδα αυτά πραγματοποιήθηκαν για την κάλυψη οικογενειακών και προσωπικών αναγκών όπως σχολικά είδη, σχολικά βιβλία, παιχνίδια, παιχνίδια κονσόλας PS4, ποδήλατο, ενδύματα, υποδήματα, κλουβί κουνελιών κ.α.

- ότι για τις δαπάνες αυτές που αφορούν προσωπικές/οικογενειακές καταναλωτικές δαπάνες, η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ),
- ότι η επιχείρηση δεν απέδειξε την παραγωγικότητα των ανωτέρω δαπανών,
- ότι έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης και συσχετίζονται με τον επιχειρηματικό σκοπό,
- καθώς και τους λόγους απόρριψης που έχουν ήδη αναφερθεί στις επιμέρους δαπάνες,

ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, οι δαπάνες αγορών καυσίμων, όπως αυτές αποτυπώνονται στους οικείους πίνακες της έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, για κάθε μία από τις απορριφθείσες δαπάνες, ο έλεγχος αναφέρει αναλυτικά σε πίνακες και σε ξεχωριστή στήλη τα εκδοθέντα τιμολόγια (αριθμός και ημερομηνία), τον αντισυμβαλλόμενο προμηθευτή, το ποσό και το λόγο που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση. Λαμβάνοντας υπόψη τη φύση των δαπανών αυτών, καθώς και το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω δαπάνες όντως πραγματοποιήθηκαν και έχουν άμεση συνάφεια με τη διεύρυνση των εργασιών του και την αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησής του, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι δαπάνες αυτές δεν μπορούν να αναγνωρισθούν προς έκπτωση και δε χρησιμοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές του, ενώ εξυπηρετούσαν καθαρά προσωπικές του ανάγκες και ουδόλως συνέβαλαν στην προώθηση των δραστηριοτήτων του και στη διεύρυνση του κύκλου εργασιών του (σχετικές διατάξεις: περίπτωση α' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, ΠΟΛ.1113/02-06-2015).

Επειδή, για τους λόγους που εκτέθηκαν τόσο ανωτέρω όσο και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου απορρίφθηκαν αιτιολογημένα από τον έλεγχο, οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «..... . Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως

ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1	Εισόδημα	01/01/2016-31/12/2016
2	Εισόδημα	01/11/2017-31/12/2017
3	Φ.Π.Α.	01/01/2016-31/12/2016
4	Φ.Π.Α.	01/01/2017-31/12/2017
5	Πρόστιμο Άρθρου 54 - ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	01/01/2016-31/12/2016

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. έτους 2016

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, συνολικού ποσού 3.195,86€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. έτους 2017

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, συνολικού ποσού 14.392,00€

3. Φ.Π.Α.(Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2016-30/06/2016

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 9.540,87€

4. Φ.Π.Α.(Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 12.157,98€

5. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης) Φορ. έτους 2016

Πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.