



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-04-2024

Αριθμός απόφασης: 916

**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@aade.gr

Url: www.aade.gr

## 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) 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 08-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... **ενδικοφανή προσφυγή** του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., κατά:

α) της υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

β) της υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

γ)της υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και  
δ)της υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....  
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από 08-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 5.382,69€ βάσει δήλωσης σε 4.453,56€ βάσει ελέγχου.

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 4.938,77€ βάσει δήλωσης σε 3.283,18€ βάσει ελέγχου.

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 5.832,93€ βάσει δήλωσης σε 3.618,17€ βάσει ελέγχου.

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.672,50€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 1.336,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.008,75€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 03/11/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν της υπ' αριθμ. .... /22-06-2022 εντολής του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια μερικού ελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.1293/23-07-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης :

1) χονδρικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων με απαλλαγή ΦΠΑ, για τις οποίες δεν προσκόμισε τα τιμολόγια πώλησης, ούτε ειδικά διπλότυπα απαλλαγής ΦΠΑ από τις άλλες επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 4.462,00€ το φορολογικό έτος 2017, 496,00€ το 2018 και χονδρικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων με απαλλαγή ΦΠΑ, για τις οποίες δεν προσκόμισε ειδικά διπλότυπα απαλλαγής ΦΠΑ, ύψους 3.918,75€ το έτος 2020,

2)πωλήσεις σε αγροτικούς συνεταιρισμούς άνευ ΦΠΑ, για τις οποίες δεν προσκόμισε παραστατικά, συνολικής αξίας 8.695,86€ το φορολογικό έτος 2017 και 1.593,36€ το έτος 2020,

3)δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκόμισε παραστατικά και κατά συνέπεια δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ κατά το άρθρο 32 του Ν.2859/2000, συνολικής καθαρής αξίας 7.833,17€ πλέον ΦΠΑ 1.790,63€ το έτος 2017, 510,08€ πλέον ΦΠΑ 116,92€ το έτος 2018, 689,13€ πλέον ΦΠΑ 141,18€ το έτος 2019 και 6.632,47€ πλέον ΦΠΑ 1.266,92€ το έτος 2020,

4)αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες προμήθειας πετρελαίου θέρμανσης και βενζίνης, για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το άρθρο 30 παρ.4 του Ν.2859/2000, συνολικής καθαρής αξίας 277,42€ πλέον ΦΠΑ 66,58€ το έτος 2017, 73,46€ πλέον ΦΠΑ 17,66€ το έτος 2018 και 610,88€ πλέον ΦΠΑ 146,63€ το έτος 2019,

5)αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες για την προμήθεια πετρελαίου και βενζίνης, σε εκτεταμένη χρήση, χωρίς να προκύπτει ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού και τα στοιχεία του αποδέκτη και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το άρθρο 30 παρ.1 και 32 παρ.1 περ.β' του Ν.2859/2000. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων κατείχε τα με αρ. κυκλοφορίας ..... και ..... ΦΙΧ που χρησιμοποιούσε για τις ανάγκες της επιχείρησης με καύσιμο πετρέλαιο, αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών σε ποσοστό 50 % των εν λόγω δαπανών που αφορούν αγορά πετρελαίου, λιπαντικών και ανταλλακτικών αυτοκινήτων, για τις οποίες ο προσφεύγων προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης. Συνεπώς, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών για τις εν λόγω δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.561,15€ πλέον ΦΠΑ 374,69€ το έτος 2017, 2.638,32€ πλέον ΦΠΑ 633,22€ το έτος 2018, 1.579,56€ πλέον ΦΠΑ 378,67€ το έτος 2019 και 456,80€ πλέον ΦΠΑ 109,66€ το έτος 2020. Για τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα το με αριθμό ...../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 έως 2020, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ..../2023 υπόμνημα, προσκομίζοντας παραστατικά εσόδων και εξόδων που δεν είχε προσκομίσει στον έλεγχο.

Ως προς τις πωλήσεις-εκροές, προσκομίστηκαν όλα τα παραστατικά, εκτός του απαλλακτικού για το ΤΠ ...../01-06-2017 καθαρής αξίας 347,20€ άνευ ΦΠΑ.

Ως προς τις εισροές, μετά την επισκόπηση των παραστατικών δαπανών που προσκομίστηκαν, διαμορφώθηκε ο κάτωθι πίνακας εισροών που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, επειδή :α) δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά, κατά το άρθρο 32 του Ν.2859/2000, β)καταχώρησε ως έξοδα αποδείξεις λιανικής πώλησης αγοράς βενζίνης και πετρελαίου θέρμανσης που δεν αναγνωρίζονται κατά το άρθρο 30 παρ.4 Ν.2859/2000 και γ)καταχώρησε ως έξοδα αποδείξεις λιανικής πώλησης για την αγορά πετρελαίου και βενζίνης, από τις οποίες δεν προκύπτει το όνομα του παραλήπτη και ο αριθμός του φορτηγού και συνεπώς δεν συνιστούν νόμιμο παραστατικό κατά το άρθρο 32 του Ν.2859/2000.

#### **ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ**

| <b>ΔΑΠΑΝΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ</b>                | <b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b> | <b>Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ</b> |
|--|---------------------|-----------------------|
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 | 152,43              | 36,57                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              | 356,86              | 85,66                 |

|  |                                     |                     |                       |
|--|-------------------------------------|---------------------|-----------------------|
|  | <b>Σύνολο Α' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2017</b>      | <b>509,29</b>       | <b>122,23</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 342,74              | 82,26                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 277,42              | 66,58                 |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 627,60              | 150,61                |
|  | <b>Σύνολο Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2017</b>      | <b>1.247,76</b>     | <b>299,45</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 322,59              | 77,41                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 999,40              | 239,87                |
|  | <b>Σύνολο Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2017</b>      | <b>1.321,99</b>     | <b>317,28</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 151,84              | 36,44                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 452,52              | 108,60                |
|  | <b>Σύνολο Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2017</b>      | <b>604,36</b>       | <b>145,04</b>         |
|  | <b>ΣΥΝΟΛΟ 2017</b>                  | <b>3.683,40</b>     | <b>884,00</b>         |
|  | <b>ΔΑΠΑΝΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ</b> | <b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b> | <b>Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ</b> |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 101,21              | 24,29                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 68,61               | 16,50                 |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 519,19              | 124,61                |
|  | <b>Σύνολο Α' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2018</b>      | <b>689,01</b>       | <b>165,40</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 125,00              | 30,00                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 921,69              | 221,20                |
|  | <b>Σύνολο Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2018</b>      | <b>1.046,69</b>     | <b>251,20</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 88,71               | 21,29                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 4,85                | 1,16                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 786,11              | 188,67                |
|  | <b>Σύνολο Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2018</b>      | <b>879,67</b>       | <b>211,12</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 411,33              | 98,74                 |
|  | <b>Σύνολο Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2018</b>      | <b>411,33</b>       | <b>98,74</b>          |
|  | <b>ΣΥΝΟΛΟ 2018</b>                  | <b>3.026,70</b>     | <b>726,46</b>         |
|  | <b>ΔΑΠΑΝΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ</b> | <b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b> | <b>Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ</b> |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 157,66              | 37,85                 |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 225,80              | 54,21                 |
|  | <b>Σύνολο Α' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2019</b>      | <b>383,46</b>       | <b>92,06</b>          |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 72,58               | 17,42                 |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 16,13               | 3,87                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 429,84              | 102,69                |
|  | <b>Σύνολο Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2019</b>      | <b>518,55</b>       | <b>123,98</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 36,29               | 8,71                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 16,13               | 3,87                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 574,99              | 138,01                |

|  |                                     |                     |                       |
|--|-------------------------------------|---------------------|-----------------------|
|  | <b>Σύνολο Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2019</b>      | <b>627,41</b>       | <b>150,59</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 32,26               | 7,74                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 420,96              | 101,04                |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 348,94              | 83,76                 |
|  | <b>Σύνολο Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2019</b>      | <b>802,16</b>       | <b>192,54</b>         |
|  | <b>ΣΥΝΟΛΟ 2019</b>                  | <b>2.331,58</b>     | <b>559,17</b>         |
|  | <b>ΔΑΠΑΝΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ</b> | <b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b> | <b>Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ</b> |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 497,12              | 119,33                |
|  | <b>Σύνολο Α' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2020</b>      | <b>497,12</b>       | <b>119,33</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 480,52              | 114,65                |
|  | <b>Σύνολο Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2020</b>      | <b>480,52</b>       | <b>114,65</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 610,51              | 146,51                |
|  | <b>Σύνολο Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2020</b>      | <b>610,51</b>       | <b>146,51</b>         |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 32 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αρθ. 30 ν.2859/2000 |                                     | 0,00                | 0,00                  |
| Δαπάνες με ΑΛΠ που δεν αναγνωρίζονται              |                                     | 321,75              | 77,25                 |
|  | <b>Σύνολο Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2020</b>      | <b>321,75</b>       | <b>77,25</b>          |
|  | <b>ΣΥΝΟΛΟ 2020</b>                  | <b>1.909,90</b>     | <b>457,74</b>         |

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος προχώρησε στον εκ νέου προσδιορισμό του ύψους των φορολογητέων εισροών, εκροών και του ΦΠΑ αυτών για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020 και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 09/11/2023, σύμφωνα με τις από 09/11/2023 εκθέσεις επίδοσης της Δ.Ο.Υ. ....

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

Α) Έλλειψη αιτιολογίας. Δεν αναφέρεται στο σώμα των πράξεων ότι εκδίδονται κατά δέσμια αρμοδιότητα, ούτε περιγράφεται συνοπτικά ο τρόπος υπολογισμού και επιβολής του φόρου, η δε παραπομπή στις σχετικές διατάξεις του νόμου δεν αναπληρώνει την πλήρως εμπεριστατωμένη αιτιολογία που απαιτεί ο νόμος. Έχει στην κατοχή του και χρησιμοποιεί για την επαγγελματική του δραστηριότητα δύο τρακτέρ, δύο αυτοκίνητα, μία αντλία ποτίσματος, χορτοκοπτικά και κλαδευτικά μηχανήματα. Σχετικά συνυποβάλλει άδεια κυκλοφορίας του με αριθμό κυκλοφορίας ..... αγροτικού μηχανήματος. Τα 150 στρέμματα που καλλιεργεί βρίσκονται σε ακτίνα πενήντα χιλιομέτρων, γεγονός που δικαιολογεί την αυξημένη χρήση υγρών καυσίμων. Επιπλέον, υπήρξε ακραία μεταβολή συνθηκών στην αγορά πετρελαίου-βενζίνης και πρέπει να συνεκτιμηθεί και η χρήση διαφορετικών οχημάτων και μηχανημάτων καθημερινά, γεγονός που δικαιολογεί τις περισσότερες διαφορετικές αποδείξεις λιανικής πώλησης πετρελαίου την ίδια ημέρα.

Β) Παραβίαση αρχών χρηστής διοίκησης και εμπιστοσύνης του διοικούμενου και αναλογικότητας.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. : «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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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 άρθρ. 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 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.,»**

**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 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 περιστάσεων.»

**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**, 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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. :«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, στην από 03-11-2023 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ .....αποτυπώνονται αναλυτικά, ανά φορολογική περίοδο, όλες οι δαπάνες, για τις οποίες η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ.4 και 32 του Ν.2859/2000, καθώς και η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου. Ειδικότερα, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης φόρου :

α) για δαπάνες καυσίμων, κατά το άρθρο 30 παρ.4 του Ν. 2859/2000, για τις οποίες προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης βενζίνης και πετρελαίου θέρμανσης,

β)για δαπάνες χωρίς νόμιμο παραστατικό, κατά το άρθρο 32 του Ν.2859/2000, καθώς δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό και

γ)για δαπάνες αγοράς πετρελαίου και βενζίνης, για τις οποίες έχει καταχωρήσει στα βιβλία της επιχείρησης και προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης, στις οποίες δεν αναγράφεται, ούτε ο

αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, ούτε ο παραλήπτης-αγοραστής, κατά τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, ώστε δεν συνιστούν νόμιμο παραστατικό, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000. Επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε την εκτενή καταχώρηση στη στήλη των εξόδων αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων, σε ποσοστό 100% της δαπάνης των καυσίμων, καθώς και την καταχώρηση περισσότερων τέτοιων αποδείξεων την ίδια ημέρα.

**Επειδή**, επιπλέον, ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων κατείχε τα με αρ. κυκλοφορίας ..... και ..... ΦΙΧ που χρησιμοποιούσε για τις ανάγκες της επιχείρησης με καύσιμο πετρέλαιο, αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών για μέρος των ως άνω δαπανών που αφορούν αγορά πετρελαίου, λιπαντικών και ανταλλακτικών αυτοκινήτων και για τις οποίες ο προσφεύγων προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατέχει το με αριθμό κυκλοφορίας ..... αγροτικό μηχάνημα, για το οποίο συνυποβάλει αντίγραφο άδειας κυκλοφορίας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, περαιτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αυξημένης χρήσης υγρών καυσίμων λόγω της απόστασης μεταξύ των κτημάτων που καλλιεργεί, περί μεταβολής τιμών στην αγορά πετρελαίου-βενζίνης και περί χρήσης διαφορετικών οχημάτων και μηχανημάτων καθημερινά, προκειμένου να δικαιολογήσει τις περισσότερες διαφορετικές αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων την ίδια ημέρα, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ .....επί της οποίας ερείδονται, περιέχουν τη νόμιμη αιτιολογία, όπως ορίζεται από τις ανωτέρω διατάξεις, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### ***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 αίτημα 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**, όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, αυτή προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί, είτε από θεσμικό πλαίσιο, είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή, αν μεταβληθεί, θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται εφόσον, με θετική ενέργεια της, δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι

ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004). Συνεπώς, 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**, 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**, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και λαμβάνοντας υπόψη, για λόγους χρηστής διοίκησης, όπως προεκτέθηκε, την κατοχή φορητών ιδιωτικής χρήσης, αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για μέρος των δαπανών αγοράς καυσίμων, για τις οποίες ο προσφεύγων προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης χωρίς τα νόμιμα στοιχεία.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 08-12-2023 και με αριθμό πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ .....και την **επικύρωση** :

α)της υπ' αριθμ...../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., β)της υπ' αριθμ...../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... γ)της υπ' αριθμ...../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και δ)της υπ' αριθμ...../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:**

|   |               |               |                |                           |
|---|---------------|---------------|----------------|---------------------------|
| υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 | Βάσει δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά δήλωσης- Απόφασης |
| Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση :   | 5.382,69€     | 4.453,56€     | 4.453,56€      | 929,13€                   |

|   |               |               |                |                           |
|---|---------------|---------------|----------------|---------------------------|
| υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 | Βάσει δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά δήλωσης- Απόφασης |
| Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση :   | 4.938,77€     | 3.283,18€     | 3.283,18€      | 1.655,59€                 |

|   |               |               |                |                           |
|---|---------------|---------------|----------------|---------------------------|
| υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 | Βάσει δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά δήλωσης- Απόφασης |
| Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση :   | 5.832,93€     | 3.618,17€     | 3.618,17€      | 2.214,76€                 |

|   |               |               |                |                           |
|---|---------------|---------------|----------------|---------------------------|
| υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 | Βάσει δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά δήλωσης- Απόφασης |
| Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση :   | 495,08€       | 495,08€       | 495,08€        |                           |
| Σύνολο φόρου για καταβολή:  |               | 4.008,75€     | 4.008,75€      | 4.008,75€                 |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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