

Θεσσαλονίκη, 09/02/2026

Αριθμός απόφασης: 298

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 11/10/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ:

α) της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021,

β) της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022,

γ) της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021,

δ) της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2025 και/2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./2025 και/2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2021 – 31/12/2021 και 01/01/2022 – 31/12/2022 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

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

Επί της από 11/10/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας το εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, και δευτερεύον το εμπόριο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, για το φορολογικό έτος 2021, κύριος φόρος ποσού 20.525,39€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 10.262,70€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 30.788,09€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της ατομικής του επιχείρησης σε 63.914,45€ έναντι δηλωθέντων 12.097,14€, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη α) αποκρυσβείσας ύλης ποσού 49.737,31€ και β) δαπάνης ενοικίου ποσού 2.080,00€, ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, λόγω διπλοεγγραφής.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2022, κύριος φόρος ποσού 40.855,52€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 20.427,76€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 61.283,28€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της ατομικής του επιχείρησης σε 118.630,89€ έναντι δηλωθέντων 26.632,09€, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη α) αποκρυσβείσας ύλης ποσού 52.450,26€, και β) αγορών ποσού 24.741,42€ και δαπανών ποσού 14.807,22€, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23 και 24 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.714,46€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 15.123,01€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 7.561,51€, ήτοι

συνολικό ποσό φόρου 22.684,52€, λόγω α) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβείσας ύλης ποσού 49.737,31€ πλέον ΦΠΑ 11.936,95€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 5.900,52€, δαπανών αξίας 24.252,28€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, κύριος φόρος ποσού 21.088,66€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 10.544,33€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 31.632,99€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.714,46€, β) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβείσας ύλης ποσού 52.450,26€ πλέον ΦΠΑ 12.588,06€ από την πώληση καυσίμων και ποσού 14.925,81€ πλέον ΦΠΑ 3.582,19€ από πωλήσεις Ι.Χ. που δεν εντάχθηκαν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του ν.2859/2000, γ) μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα συναλλαγών (αποκτήσεων) που ο τόπος φορολογίας τους δεν είναι στο εσωτερικό της χώρας και συμπεριλήφθηκαν (χρεωπιστώθηκαν) στις περιοδικές δηλώσεις ως φορολογητέες εκροές και εισροές ποσού 34.117,65€, και δ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 3.591,59€, δαπανών αξίας 14.964,95€

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 12/09/2025 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί απόρριψης δαπανών ως προσωπικών καταναλωτικών, οι οποίες είναι παραγωγικές.
2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη έκπτωσης της αξίας αγοράς Ι.Χ. αυτοκινήτου, μάρκας BMW X2, ποσού 24.741,42€ και του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά του λόγω μη παραγωγικότητάς της.
3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της αγοράς (απόκτησης) δύο Ι.Χ. αυτοκινήτων, μάρκας TOYOTA AYGO και NISSAN QASHQAI.
4. Εσφαλμένοι οι υπολογισμοί αναφορικά με τις χονδρικές και τις λιανικές πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης. Οι εν λόγω ποσότητες πωλήθηκαν σε τιμή χαμηλότερη της αναγραφόμενης στην αντλία.
5. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί έκδοσης εικονικών τιμολογίων. Πραγματικές οι συναλλαγές.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε

πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 22 του ν.4172/2013, συστηματικά εξεταζόμενη με εκείνη του άρθρου 23 του ίδιου νόμου (βλ. σχετ. αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού), συνάγεται ότι, εν προκειμένω, τίθεται ο γενικός κανόνας της εκπαισμοσύνης των επιχειρηματικών δαπανών, υπό την έννοια ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και για τις οποίες πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, εκπίπτουν αν δεν εμπίπτουν στις, περιοριστικά αναφερόμενες, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013. Εξάλλου, όπως έχει ήδη κριθεί, ως παραγωγικές δαπάνες, νοούνται οι δαπάνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της (πρβλ. ΣτΕ 1329/2020, 1992/2019, 1686/2014, 2963/2013, 1729/2013, 2033/2012, κ.ά.), χωρίς να επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 835/2022 7μ., 3015/2020, 1329/2020, 1991-2/2019, 2963/2013, βλ. και ΔΕΦΑΘ 2632/2022, 1099/2020, ΔΕΦΧαν 263/2022), το δε βάρος απόδειξης της παραγωγικότητας της οικείας δαπάνης φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση με την προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 275/2020, 1707/2014, 1509/2013, 1602/2011, κ.ά.).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ), ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, οριζόταν 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...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,...».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 8 του άρθρου 46, καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. 2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, θεωρείται η παράδοση των αγαθών

αυτών, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, κατά την έννοια της περίπτωσης β της παραγράφου 8 του άρθρου 46, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν:...

Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους-μέλους.

3. Φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής.

-Ως περιθώριο κέρδους λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης. Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης του αγαθού είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς του, η αρνητική αυτή διαφορά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών, του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή...

6. Ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 3, δεν δικαιούται να εκπέμπει από το φόρο τον οποίο οφείλει, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά της παραγράφου 1, εφόσον πρόκειται για αγαθά που παραδόθηκαν σε αυτόν από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος εφήρμωσε το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού...

8. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, υποχρεούται:

α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3. Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης.

β) Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3...

9. Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1043712/1633/468/A0014/ΠΟΛ.1104/10.4.1995 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 36α και 36β και άλλων συναφών θεμάτων του ν.1642/1986, όπως τέθηκαν με τις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου 7 του νόμου 2275/94 (ΦΕΚ 238 Α/29.12.1994) και διευκρινίστηκε ότι: «Ι. Γενικά. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του νόμου 2275/1994 (ΦΕΚ 238 Α/29.12.94), προστέθηκαν δύο νέα άρθρα, 36α και 36β με τα οποία γίνεται εναρμόνιση του ν.1642/1986 με την οδηγία 94/5 (έβδομη οδηγία Φ.Π.Α.) του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις διατάξεις των άρθρων αυτών, που ισχύουν από 1.1.1995 ορίζονται δύο νέα ειδικά καθεστώτα φορολογίας, τα οποία αφορούν: α) το καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (άρθρο 36α) και... Η θέσπιση των παραπάνω ειδικών καθεστώτων φορολογίας αποβλέπει: α) στη δημιουργία ομοιόμορφων κανόνων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των παραδόσεων μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας β) στην εξάλειψη των αιτίων που προκαλούσαν

στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στο φόρο και γ) στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό και στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. II. Ειδικά: Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων, θέτουμε υπόψη σας τα παρακάτω: Άρθρο 36α Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, σας γνωρίζουμε τα εξής: I. Δικαιολογητικοί λόγοι επιβολής του ειδικού καθεστώτος - πρόσωπο που εφαρμόζει το καθεστώς. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται από 1.1.1995 νέο ειδικό καθεστώς επιβολής Φ.Π.Α. στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, που διενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το παραπάνω ειδικό καθεστώς επιβολής Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης των προαναφερθέντων αγαθών από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος τα αγόρασε από πρόσωπα τα οποία είχαν επιβαρυνθεί με φόρο σαν τελικοί καταναλωτές κατά το στάδιο της αγοράς τους, δεδομένου ότι τα πρόσωπα αυτά (προμηθευτές του υποκειμένου στο φόρο μεταπωλητή) δεν είχαν δικαίωμα να εκπέσουν ή να τους επιστραφεί, ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση των αγαθών αυτών. Για το λόγο αυτό και για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κατά τη μεταπώληση, εφαρμόζεται από 1.1.1995 το νέο ειδικό καθεστώς το οποίο προβλέπει την επιβολή Φ.Π.Α. στο περιθώριο κέρδους (μικτό κέρδος) που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τις παραδόσεις των εν λόγω αγαθών, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες αναλύονται κατωτέρω. Τονίζεται ότι, η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού δεν είναι υποχρεωτική για τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή. Εφόσον όμως έχει τις προϋποθέσεις και θέλει να το εφαρμόσει, υποχρεούται να το δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., υποβάλλοντας ανάλογα δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών - μετάταξης, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε πράξης σύμφωνα με την αριθ. 1014485/609/ΠΟΛ.1034/7.2.1995 Ε.Δ.Υ.Ο.... 2. Προϋποθέσεις εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος. Προκειμένου να παρασχεθεί στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή το δικαίωμα να υπολογίζει τον Φ.Π.Α. στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί πρέπει τα μεταπωλούμενα από αυτόν αγαθά να του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τα παρακάτω πρόσωπα: α) πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο δηλαδή από ιδιώτες, το δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. μη υποκείμενες στο φόρο... ή δ) άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση, έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του άρθρου αυτού ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους (π.χ. πώληση από Έλληνα μεταπωλητή μεταχειρισμένου αγαθού, το οποίο έχει προμηθευτεί από άλλο Έλληνα μεταπωλητή ή μεταπωλητή άλλου κράτους μέλους, εφόσον ο προμηθευτής κατά την μεταπώληση επέβαλε φόρο στο περιθώριο κέρδους του). Ως μέσα απόδειξης μπορούν να αναφερθούν ενδεικτικά τα παρακάτω: Α. Για αγορές από το εσωτερικό της χώρας... Β. Για αγορές από άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και αγοράζει μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 36α, τα οποία είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. αποδεικνύει τις αγορές αυτές από τα εν λόγω πρόσωπα, με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά τα οποία έχουν θεσπιστεί από το κράτος μέλος του προμηθευτή, για τη δικαιολόγηση των αντίστοιχων αγορών των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών τους. Σε περίπτωση κατά την

οποία σε κάποιο κράτος μέλος δεν προβλέπεται η έκδοση συγκεκριμένου δικαιολογητικού στοιχείου, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής της Ελλάδας θα ζητά από τον αλλοδαπό προμηθευτή του ανάλογη βεβαίωση με αυτή που προαναφέρθηκε στην παράγραφο 2 της ενότητας Α (περίπτωση β') και θα εκδίδει παράλληλα και το τιμολόγιο αγοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Τονίζεται ότι, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής της Ελλάδας που αγοράζει από μεταπωλητή άλλου κράτους μέλους, πρέπει να ζητεί από το πρόσωπο αυτό να αναγράφει στο σχετικό τιμολόγιο που του εκδίδει ότι κατά την παράδοση του αγαθού σ' αυτόν, εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και να μην αναγράφει το Φ.Π.Α. ξεχωριστά στο τιμολόγιο αυτό. Σε αντίθετη περίπτωση, τις αγορές του αυτές δεν θα έχει δικαίωμα να τις υπαγάγει στο καθεστώς του άρθρου 36α. Οι αγορές αγαθών (μεταχειρισμένα, έργα τέχνης, συλλογών, αντίκες) που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής της Ελλάδας από συγκεκριμένους προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να καταχωρούνται άμεσα στο ειδικό βιβλίο που τηρεί, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν στη περίπτωση γ' της ενότητας Α της παραγράφου 2. Η άμεση καταχώρηση του φορολογικού στοιχείου της αγοράς στο ειδικό βιβλίο και η σχετική βεβαίωση ή άλλη απόδειξη, αποτελούν, για τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή της Ελλάδας, δικαιολογητικό στοιχείο, για την εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 36α, κατά τη μεταπώληση των αγαθών αυτών. Επισημαίνεται ότι, μεταχειρισμένα αγαθά που εισάγονται από τρίτες χώρες, δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς των άρθρων 36α και 36β...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1071947/3632/4075/0014/ΠΟΛ.1050/11.2.2000 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο που πραγματοποιείται στα πλαίσια της Αμοιβαίας Συνδρομής, μέσω του συστήματος VIES, των ενδοκοινοτικών ή μη αποκτήσεων μεταχειρισμένων και υπαγόμενων σε τέλος ταξινόμησης μεταφορικών μέσων, που προέρχονται από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. και αγοράζονται από έμπορους - μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, αγρότες, εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, λοιπά υποκείμενα ή μη στο ΦΠΑ πρόσωπα και ιδιώτες, εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας και διευκρινίστηκε ότι: «...Β. Πώληση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου (επιβατικού ή φορτηγού), προερχόμενου από άλλο κράτος - μέλος, από αλλοδαπό πωλητή, υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σε εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας έμπορο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, ανεξάρτητα από το καθεστώς στο οποίο ανήκει, καθώς και σε πρόσωπα (Φυσικά ή Νομικά), τα οποία ασκούν δραστηριότητες σχετικές με τη μίσθωση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ή με τη μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, με τα αυτοκίνητα αυτά. Στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος πωλητής των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, εφαρμόζονται οι διατάξεις που διέπουν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (Άρθρο 10α') του Ν.1642/1986. Στην περίπτωση αυτή, η συγκεκριμένη πράξη συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού για τη χώρα μας και, συνεπώς, ο αναλογών ΦΠΑ καταβάλλεται στην Ελλάδα, στο Τελωνείο και όχι στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του πωλητή. Εξυπακούεται ότι πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και να τηρούνται οι διατάξεις των άρθρων 29 και 31 του Ν.1642/1986 που ορίζουν τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων στις περιπτώσεις αυτές. Προς τούτο, ο αγοραστής υποχρεούται να εγγραφεί πριν την αγορά στο σύστημα VIES, προκειμένου να μην καταβάλει το ΦΠΑ στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του πωλητή. Αν παρόλα αυτά καταβάλλει το ΦΠΑ και στο κράτος - μέλος του πωλητή, ο ΦΠΑ αυτός, αν δεν υπάρχει διαδικασία επιστροφής από το άλλο κράτος - μέλος, αποτελεί κόστος για τον

αγοραστή και δεν του παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης στη χώρα μας. Η δυνατότητα έκπτωσης παρέχεται μόνο για το ΦΠΑ που καταβάλλεται στην Ελλάδα... Στο Τιμολόγιο Πώλησης του εγκατεστημένου στο άλλο κράτος - μέλος πωλητή πρέπει να αναφέρεται, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο Η' της παρούσας, ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση, αλλά και να αναγράφονται οι ΑΦΜ/ΦΠΑ αγοραστή και πωλητή που είναι εγγεγραμμένοι στο σύστημα VIES και οι οποίοι πρέπει να επαληθεύονται... Επισημαίνουμε ότι και στις περιπτώσεις αυτές των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ισχύουν τα διαλαμβανόμενα στις υπ' αριθ. 1131481/7043/ΠΟΛ.1282/23.12.1992 και 1117821/9703/2270/0014/ΠΟΛ.1317/30.9.1993 ΕΔΥΟ. Γ. Σχετικά με την πώληση μεταχειρισμένου επιβατικού αυτοκινήτου, προερχόμενου από άλλο κράτος - μέλος, από αλλοδαπό πωλητή, υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στη χώρα του, σε εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας αγοραστές, πλην εκείνων της προηγούμενης Ενότητας Β'. α) Η πώληση μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων από πωλητή υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, σε οποιαδήποτε πρόσωπα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας, πλην εκείνων που αναφέρονται στην προηγούμενη Ενότητα Β', καθώς και των αναφερόμενων στην επόμενη περ. β', φορολογείται, από πλευράς ΦΠΑ, στο κράτος - μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η πώληση, ως παράδοση αγαθού στο κράτος - μέλος αυτό. Σε αντίθεση με τα παραπάνω, οι συναλλαγές αυτές φορολογούνται στη χώρα μας και ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο Τελωνείο, στην περίπτωση που από το Τιμολόγιο Πώλησης προκύπτει ότι ο αγοραστής δεν κατέβαλε το ΦΠΑ στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του πωλητή για οποιονδήποτε λόγο, όπως είναι και η περίπτωση χρησιμοποίησης από αυτόν του ΑΦΜ του με το πρόθεμα EL, με αποτέλεσμα ο πωλητής να εκδίδει Τιμολόγιο Πώλησης χωρίς τον αναλογούντα ΦΠΑ. Η χρησιμοποίηση στις περιπτώσεις αυτές από τον αγοραστή του ΑΦΜ κατ' αυτόν τον τρόπο, χωρίς να έχει εγγραφεί στο σύστημα VIES, αφενός αποτελεί παράβαση των διατάξεων του Ν.1642/1986 και, αφετέρου, με την πράξη του αυτή ο αγοραστής δηλώνει την πρόθεσή του να μεταφέρει τον τόπο φορολογίας της συγκεκριμένης συναλλαγής στην Ελλάδα. Όσον αφορά, όμως, τους ιδιώτες, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παρ. 2 της Ενότητας Ι' της παρούσας... Ι. Διευκρινίσεις σχετικά με την υπ' αριθ. Δ.367/229/24.3.1995 ΕΔΥΟ. Όσον αφορά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην Υπηρεσία μας σχετικά με την εφαρμογή της υπ' αριθ. Δ.367/229/24.3.1995 ΕΔΥΟ, διευκρινίζουμε, σε συνδυασμό και με τα αναφερόμενα στην παρούσα, ότι το γεγονός της μη επιβάρυνσης με ΦΠΑ στη χώρα μας των αγορών μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων, προερχόμενων από άλλα κράτη - μέλη, που πραγματοποιούν τα αναφερόμενα σ' αυτή πρόσωπα, δεν τους απαλλάσσει από την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ στο κράτος - μέλος πώλησης, εφόσον, βεβαίως, συντρέχει τέτοια περίπτωση. Επίσης, δεν απαλλάσσεται ούτε και από την υποχρέωση της απόδειξης της καταβολής αυτής, με βάση το εκδιδόμενο Τιμολόγιο Πώλησης, εφόσον αυτό ήθελε ζητηθεί από την αρμόδια Τελωνειακή ή Φορολογική Αρχή της χώρας μας. Στην περίπτωση που δεν προκύπτει καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος - μέλος πώλησης, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην παρούσα και ο ΦΠΑ καταβάλλεται στην Ελλάδα. Τέλος, κρίνεται απαραίτητο να υπενθυμίσουμε τα εξής:... 2. Σε κάθε περίπτωση που ο Έλληνας ιδιώτης αγοράζει αγαθά, με εξαίρεση τα καινούρια μεταφορικά μέσα ή δέχεται υπηρεσίες από υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο άλλου κράτους - μέλους, καταβάλλει το ΦΠΑ σ' αυτό το άλλο κράτος - μέλος. Επομένως, δεν έχει δικαίωμα να χρησιμοποιεί τον ΑΦΜ του για να μην επιβαρύνεται με ΦΠΑ στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του πωλητή και δεν πρέπει να υποβάλει δήλωση μεταβολής για να εγγραφεί στο σύστημα VIES...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, στο φορολογικό έτος 2021, δαπάνη ενοικίου ποσού 2.080,00€, ως λογιστική διαφορά, λόγω διπλοεγγραφής της, και στο φορολογικό έτος 2022 α) δαπάνες συνολικού ποσού 11.905,27€ και έξοδα αγοράς παγίων ποσού 2.901,95€, ως λογιστικές διαφορές, με το αιτιολογικό ότι συνιστούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, και β) την αξία αγοράς ενός Ι.Χ. αυτοκινήτου, μάρκας BMW X2, ποσού 24.741,42€, η οποία επιβάρυνε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 30 παρ. 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), το κόστος πωληθέντων του φορολογικού έτους 2022, διότι το όχημα τέθηκε σε κυκλοφορία στις 10/06/2022, πραγματοποίησε 17.000 χιλιόμετρα στα επόμενα τρία χρόνια και κρίθηκε πως κάλυψε προσωπικές ανάγκες του προσφεύγοντος, δη ότι συνιστά προσωπική καταναλωτική δαπάνη. Επιπροσθέτως, από την οικεία έκθεση ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εκροών, στη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021 τον ΦΠΑ ποσού 5.900,52€, δαπανών αξίας 24.252,28€ και στη φορολογική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022 τον ΦΠΑ ποσού 3.591,59€, δαπανών αξίας 14.964,95€, διότι έκρινε πως δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, ήτοι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000. Επίσης, από την ίδια έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι εσφαλμένα ο προσφεύγων αντιμετώπισε την αγορά τριών Ι.Χ. αυτοκινήτων, μάρκας BMW X2, TOYOTA AYGO και NISSAN QASHQAI, συνολικής καθαρής αξίας 34.117,65€, ως ενδοκοινοτική απόκτηση με τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας, χρεωπιστώνοντας την εν λόγω αξία στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις, καθότι η ελεγκτική αρχή έκρινε πως ο προσφεύγων ενήργησε ως ιδιώτης, αποδίδοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του πωλητή (Γερμανία).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι Ο έλεγχος όλως εσφαλμένα αναμόρφωσε ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και έθεσε εκτός καθεστώτος εισροών στο έτος 2021: α) 2 τιμολόγια (88/9-2-2021 και 92/10-2-2021) αφορώντα σε πυροσβεστήρες του πρατηρίου, β) το 11/25-2-2021 τιμολόγιο του, που αφορά σε μπετόν βιομηχανικού δαπέδου, γ) το 489/2-3-2021 τιμολόγιο «.....», (τεχνική υποστήριξη συστήματος εκροών – εισροών), δ) τα τιμολόγια 1397/17-5-2021, 1429/19-5-2021, 1449/22-5-2021, 1497/27-5-2021, 1523/29-5-2021, 1567/3-6-2021 και 1568/3-6-2021 της «.....» που αφορούν σε δαπάνη κατασκευής υποστέγου με μεταλλικές κοιλοδοκούς στο πρατήριο και όχι σε αγορά σιδερόβεργων οπλισμού και ε) το τιμολόγιο 23261/29-6-2021 της «.....» - ηλεκτρονικά είδη, και στο έτος 2022 τιμολόγια αφορώντα αποκλειστικά σε δαπάνες των Η/Υ και συγκεκριμένα: α) τιμ. 310/3-2-2022 του , β) τιμ. 15195/11-4-2022, 15216/14-4-2022, 15822/7-2-2022 και 16471/13-10-2022 της , γ) τιμ. 67336/22-9-2022 της , δ) τιμ. 5317/3-10-2022 της , ε) τιμ. 400/24-10-2022 της , στ) τιμ. 33550/18-11-2022 της , ζ) τιμ. 450/6-12-2022 της ΜΙΚΕ, η) τιμ. 62760/19-12-2022 της και θ) τιμ. 5186/24-12-2022 του Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του οι ανωτέρω δαπάνες πρέπει να αναγνωριστούν ως παραγωγικές και να αφαιρεθούν από τις λογιστικές διαφορές γιατί πληρούνται αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 του ΚΦΕ. Καταρχάς, επισημαίνεται ότι ο

προσφεύγων δε συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των ανωτέρω τιμολογίων ώστε να είναι δυνατή η εξέτασή τους και η κρίση επ' αυτών.

Περαιτέρω, αναφορικά με τη μη αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών στη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021, ο ίδιος ο προσφεύγων συμπεριέλαβε τα εν λόγω τιμολόγια στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης του ίδιου έτους, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ενώ οι δαπάνες των επικαλούμενων τιμολογίων στο φορολογικό έτος 2022 αντιστοιχούν σε αγορές παγίων, οι οποίες δεν καταχωρήθηκαν στο αντίστοιχο λογιστικό αρχείο ως τέτοια, με αποτέλεσμα αφενός να μη διενεργηθούν αποσβέσεις επ' αυτών, αφετέρου να κριθούν από την ελεγκτική αρχή ότι συνιστούν προσωπικές δαπάνες. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή πρόσθεσε την αξία των εν λόγω δαπανών ως λογιστικές διαφορές, προσαυξάνοντας τα φορολογητέα κέρδη. Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης των εν λόγω δαπανών στη φορολογία εισοδήματος προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επίσης, αναφορικά με τη μη αναγνώριση της έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνθηκαν δαπάνες (εισροές) στο ΦΠΑ κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, καταρχάς σημειώνεται ότι η ελεγκτική αρχή αποδέχθηκε την έκπτωση του φόρου που αντιστοιχεί στα 2 τιμολόγια εκδόσεως (88/9-2-2021 και 92/10-2-2021) και στο τιμολόγιο 489/2-3-2021 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», μετά την υποβολή του υπ' αριθ. πρωτ. 17265/13.08.2025 υπομνήματος του προσφεύγοντος, παρότι αυτές συμπεριλήφθηκαν στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης στη φορολογία εισοδήματος. Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί της εσφαλμένης απόρριψης του φόρου εισροών των εν λόγω δαπανών προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Επιπλέον, ως προς τις λοιπές δαπάνες (εισροές) της προαναφερθείσας φορολογικής περιόδου, ο ίδιος ο προσφεύγων συμπεριέλαβε τα εν λόγω τιμολόγια στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης της φορολογίας εισοδήματος του ίδιου έτους, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Εκτός αυτού, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά δελτία αποστολής που αναγράφονται στο 11/25-2-2021 τιμολόγιο της επιχείρησης και στα τιμολόγια 1397, 1429, 1449, 1497, 1523, 1567 και 1568 της επιχείρησης ΟΕ ή τις σχετικές άδειες, επιμετρήσεις/βεβαιώσεις επιβλέποντος μηχανικού, για την κατασκευή βιομηχανικού δαπέδου και την κατασκευή υπόστεγου με μεταλλικές κοιλοδοκούς, ώστε να διασταυρωθεί η πραγματοποίηση του έργου για τις ανάγκες της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και όχι για την υπό ανέγερση, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, κατοικία του. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες (εισροές) δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, ώστε να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 περί δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης του φόρου εισροών των εν λόγω δαπανών στο ΦΠΑ προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Πέραν των ανωτέρω, αναφορικά με τη μη αναγνώριση της έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνθηκαν δαπάνες (εισροές) στο ΦΠΑ κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, αυτές αντιστοιχούν σε αγορές ηλεκτρονικών ειδών και Η/Υ, η εγκατάσταση και

χρήση των οποίων για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες (εισροές) δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, ώστε να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 περί δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης του φόρου εισροών των εν λόγω δαπανών στο ΦΠΑ προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η κρίση του ελέγχου περί μη έκπτωσης της αξίας αγοράς Ι.Χ. αυτοκινήτου, μάρκας BMW X2, ποσού 24.741,42€, είναι εσφαλμένη. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το εν λόγω όχημα αποκτήθηκε από τη Γερμανία, στις 30/04/2022, με χιλιομετρική ένδειξη 157.200 χλμ. Στη συνέχεια, εκτελωνίστηκε, έλαβε άδεια κυκλοφορίας και τέθηκε στην κυκλοφορία στις 10/06/2022. Κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, ήτοι τρία χρόνια μετά τη θέση του οχήματος σε κυκλοφορία, το όχημα φέρεται να πραγματοποίησε 17.000 χλμ. Επομένως, κατά την τριετία αυτή που το όχημα παρέμεινε απούλητο, ο προσφεύγων έθεσε το όχημα σε κυκλοφορία και πραγματοποίησε σημαντικό αριθμό μετακινήσεων/διαδρομών/χιλιομέτρων, πληρώνοντας τέλη κυκλοφορίας, έξοδα ασφάλισης και συντήρησης, δηλαδή από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει ότι αποκτήθηκε με σκοπό τη μεταπώληση, ώστε να έχει το χαρακτήρα εμπορεύματος της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, αλλά αποτέλεσε αντικείμενο προσωπικής καταναλωτικής δαπάνης. Συνεπώς, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης της αξίας αγοράς του εν λόγω οχήματος από το κόστος πωληθέντων προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η κρίση του ελέγχου ως προς τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της αγοράς (απόκτησης) και των τριών Ι.Χ. αυτοκινήτων, μάρκας BMW X2, TOYOTA AYGO και NISSAN QASHQAI είναι εσφαλμένη. Εντούτοις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 12/09/2025 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, τα επίμαχα τιμολόγια της αγοράς των εν λόγω μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αναγράφουν τον αναλογούντα ΦΠΑ που επιβλήθηκε και καταβλήθηκε στη Γερμανία (19%), δε φέρουν τις προβλεπόμενες από την κοινοτική οδηγία διατυπώσεις περί υπαγωγής των πωλήσεων αυτών στο ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ή της πραγματοποίησης αυτών στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε ο τόπος φορολογίας να βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Άλλωστε, ούτε οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις αντιμετώπισαν τις συναλλαγές αυτές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις καθότι δεν τις συμπεριέλαβαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Εξάλλου, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο τόπος φορολογίας είναι στο εσωτερικό της χώρας, το αριθμητικό αποτέλεσμα και κατ' επέκταση η φορολογική υποχρέωση δεν μεταβάλλεται καθότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ισοσκελίζεται από την υποχρέωση απόδοσης του φόρου με την αντίστοιχη περιοδική δήλωση (χρεωπίστωση). Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως προς τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα των αγορών μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί...».*

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...».*

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».*

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «*1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».*

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής*

των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή... ».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με το άρθρο 58 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 που ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης

φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «... 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 (Α' 222) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης....».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 12/09/2025 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και κατά την ελεγκτική επαλήθευση των εσόδων συγκεκριμένα, από τη σύγκριση των δεδομένων των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και του συστήματος εισροών – εκροών που αφορούν στην πώληση υγρών καυσίμων και διαβιβάστηκαν στην ΑΑΔΕ προέκυψε σημαντική απόκλιση και δη απόκρυψη φορολογητέας

ύλης, ποσού 49.737,31€ και 52.450,26€ στα φορολογικά έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα. Οι εν λόγω διαφορές προσαύξησαν τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις καυσίμων και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αναφορικά με τις χονδρικές και τις λιανικές πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης οι υπολογισμοί της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένοι. Διατείνεται δε ότι οι εν λόγω ποσότητες πωλήθηκαν σε τιμή χαμηλότερη της αναγραφόμενης στην αντλία.

Ωστόσο, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και συγκεκριμένα από την επαλήθευση του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων που αφορούν στην πώληση καυσίμων προέκυψε απόκλιση/διαφορά από τη σύγκριση των συνολικών εσόδων του φορολογικού μηχανισμού του κεντρικού πρατηρίου, που είναι συνδεδεμένος με το σύστημα εισροών – εκροών και εκδίδει φορολογικά στοιχεία εσόδου με σήμανση τα οποία διαβιβάστηκαν στην ΑΑΔΕ και αφορούν σε μία υπαρκτή ποσότητα καυσίμου που εξήχθη από τη δεξαμενή, με αυτά των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση καυσίμων προκύπτουν από τον φορολογικό μηχανισμό, τα φορολογικά στοιχεία εσόδου που εκδίδει ο μηχανισμός πρέπει να συσχετίζονται είτε ευθέως με τα τιμολόγια πώλησης (έκδοση τιμολογίου έναντι ισόποσης απόδειξης εσόδου) είτε μέσω συγκεντρωτικού παραστατικού διακίνησης (κυρίως για τις λιανικές πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης) επί του οποίου αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης εσόδου, ενώ εφόσον εκδόθηκαν σχετικά παραστατικά διακίνησης αυτά δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δεδομένου ότι η διασύνδεση του συστήματος εισροών – εκροών καυσίμων με τους φορολογικούς μηχανισμούς αποσκοπεί στην απόλυτη συσχέτιση των πωληθεισών ποσοτήτων καυσίμων με παραστατικά εσόδου, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε μέσω των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού τα ακαθάριστα έσοδα από πώληση καυσίμων σε ετήσια βάση διαπιστώνοντας τις διαφορές που προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα κάθε ελεγχόμενου φορολογικού έτους (ή περιόδου για τον ΦΠΑ). Τυχόν διάσταση δεδομένων μεταξύ των λογιστικών αρχείων και του συστήματος εισροών – εκροών πρέπει να δικαιολογείται μέσω αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία, όπως η παρ. 7 του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζει, που εν προκειμένω δεν υφίσταται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων υπολογισμών που οδήγησαν στη διαπίστωση αποκρυβείσας ύλης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, οριζόταν ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα

συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 12/09/2025 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε, κατά το φορολογικό έτος 2021, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές (πωλήσεις καυσίμων) ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 53.991,94€ πλέον ΦΠΑ 12.958,06, κατά παράβαση των άρθρων 1, 5, 8, 9, 11 και 15 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ως κάτωθι:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Λήπτης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1	ΔΑ/TIM 300	08/03/21		4.193,55	1.006,45
2	ΔΑ/TIM 391	30/03/21		5.645,16	1.354,84
3	ΔΑ/TIM 1472	07/10/21		11.290,32	2.709,68
4	ΔΑ/TIM 1820	29/11/21		12.500,00	3.000,00
5	ΔΑ/TIM 2031	29/12/21		4.032,26	967,74
6	ΔΑ/TIM 2032	29/12/21		4.032,26	967,74
7	ΔΑ/TIM 2033	29/12/21		9.677,42	2.322,58
8	ΔΑ/TIM 2048	31/12/21		2.620,97	629,03
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2021				53.991,94	12.958,06

Τα προαναφερθέντα τιμολόγια πώλησης καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και συμπεριλήφθηκαν στα οικονομικά αποτελέσματα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να εκπληρωθεί η φορολογική του υποχρέωση για την απόδοση των αντίστοιχων φόρων.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η κρίση του ελέγχου περί έκδοσης εικονικών τιμολογίων είναι εσφαλμένη και οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή, αξιοποιώντας τα δεδομένα του συστήματος εισροών – εκροών, διαπίστωσε ότι η συνολική ποσότητα πετρελαίου κίνησης που εξήχθη την ημέρα έκδοσης των επίμαχων συνενωμένων δελτίων αποστολής – τιμολογίων αφορούν σε λιανικές ή/και χονδρικές πωλήσεις στην εγκατάσταση του πρατηρίου και όχι εκτός αυτού με βυτίο και δεν προκύπτει εξαγωγή από τη δεξαμενή των αναγραφόμενων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ποσοτήτων καυσίμου και η μεταφορά τους στην έδρα των αντισυμβαλλόμενων (ληπτών). Επομένως, από τη συσχέτιση των δεδομένων του συστήματος εισροών – εκροών και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προκύπτει η μη διακίνηση των ποσοτήτων καυσίμων και κατ' επέκταση ορθά έκρινε η ελεγκτική αρχή περί της εικονικότητας των επίμαχων συνενωμένων δελτίων αποστολής – τιμολογίων. Πέραν τούτου, δεδομένου ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συμπεριλήφθηκαν στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) του προσφεύγοντος, από την εξέταση των οποίων δε διαπιστώθηκαν αποκλίσεις κατά τη μεταφορά τους στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος

και ΦΠΑ, η κρίση περί της εικονικότητας ή μη των εν λόγω τιμολογίων δεν επηρεάζει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται αναφορικά με τις λοιπές διαφορές που διαπίστωσε η ελεγκτική αρχή και συμπεριλήφθηκαν στις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./11.10.2025 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Διαφορά φόρου προς καταβολή	20.525,39 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	10.262,70 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	30.788,09 €

Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022

Διαφορά φόρου προς καταβολή	40.855,52 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	20.427,76 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	61.283,28 €

Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	2.714,46 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	15.123,01 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	7.561,51 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	22.684,98 €

Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022

Διαφορά φόρου προς καταβολή	21.088,66 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	10.544,33 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	31.632,99 €

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.