



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19.09.2022

Αριθμός απόφασης: 2879

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21.04.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου κατά

- Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

- Της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

Επί της από **21.04.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 3.088,08 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.544,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.632,12 € .
- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 2.285,58 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.142,79 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.428,37 € .
- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 72,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 36,38 € και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 75,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 184,27 €.
- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 64,17 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 17.03.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./16.07.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (διαχειριστικές περιόδους 01.01.2017 – 31.12.2017 και 01.01.2018 – 31.12.2018). Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας καλλιέργεια βαμβακιού και τις υπό κρίση περιόδους τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς απέστειλε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./30.07.2021 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο τον καλούσε εντός πέντε ημερών να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της

ελεγχόμενης περιόδου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντα από την ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 11.565,21 € για το φορολογικό έτος 2017 και 11.307,45 € για το φορολογικό έτος 2018, με το αιτιολογικό ότι αφενός δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης και αφετέρου ότι γίνεται εκτενής χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης η οποία υποκαθιστά τη λήψη τιμολογίων και αντιβαίνει στις διατάξεις του ν.4308/2014 και του Κώδικα Φ.Π.Α. Τα εν λόγω ποσά αντιστοιχούν σε 131 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων για το έτος 2017 και σε 98 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων για το έτος 2018.

Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εκροών, το φόρο των ανωτέρω παραστατικών, καθώς σύμφωνα με την από 17.03.2022 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, έγινε εκτεταμένη λήψη και καταχώρηση αποδείξεων λιανικής πώλησης από Φ.Τ.Μ. χωρίς αυτές να συνοδεύονται από αντίστοιχη τεκμηρίωση ότι αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συντάχθηκαν οι από 17.03.2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. .

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

1. Πλήρης αοριστία της αιτιολογίας του ελέγχου για την απόρριψη της έκπτωσης των δαπανών καυσίμων της αγροτικής του εκμετάλλευσης.
2. Ευθεία παράβαση των κανονιστικών διατάξεων των ΕΛΠ και της ΠΟΛ 1003/2017 παρ.9 και 10, καθώς και της Αρχής ασφάλειας δικαίου όσον αφορά τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης χρήσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων ως αποδεικτικά δαπανών. Λανθασμένη αντίληψη του όρου «γενικευμένη χρήση».
3. Παραβίαση των όρων της διακριτικής ευχέρειας και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28** «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του **ν.4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, 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 τις διατάξεις του **άρθρου 64** «Επαρκής αιτιολογία» του **ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή*

αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

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

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, με την ενδικοφανή του προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται τα κάτωθι:

- Με τη συγκεκριμένη αόριστη, ανεπαρκή και μη ειδική για κάθε δαπάνη που απερρίφθη αιτιολογία, που περιλαμβάνει τις λέξεις «πολλές... και άλλες... ενδεικτικά», απερρίφθησαν συλλήβδην όλες οι δαπάνες καυσίμων της αγροτικής επιχείρησης του προσφεύγοντα που καλύπτονταν από απλοποιημένα τιμολόγια-αποδείξεις λιανικής, ενώ είναι σαφές ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες είναι οπωσδήποτε παραγωγικές και απαραίτητες για τη λειτουργία της επιχείρησής του, ενώ καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά στα οποία έχει αναγραφεί ο αριθμός κυκλοφορίας του μηχανήματος (τρακτέρ) που εφοδιάστηκε με το καύσιμο (πετρέλαιο), το οποίο εν συνεχεία χρησιμοποιείται στο χωράφι

(καλλιέργεια) και από άλλα μηχανήματα που δεν μπορούν να μεταφερθούν στο πρατήριο καυσίμων, όπως αντλίες.

- Όσον αφορά τα υγρά καύσιμα τα οποία χρησιμοποιεί μία επιχείρηση και μάλιστα αγροτική, ικανό αποδεικτικό στοιχείο για την έκπτωση της δαπάνης τους είναι και η απόδειξη λιανικής πώλησης εφόσον αναγράφονται σε αυτή τα στοιχεία που αναφέρει η ΠΟΛ 1003/2014.
- Ο έλεγχος αναφέρει ότι έγινε «εκτενής χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης και αντιβαίνει τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές, υποκαθιστά τη λήψη τιμολογίων και αντιβαίνει στο Νόμο 4308/2014 και τον Κώδικα Φ.Π.Α., εντός του νομικού πλαισίου του οποίου οφείλει να δρα κάθε επιχειρηματική οντότητα». Από τις διατάξεις και τις κανονιστικές διατάξεις δεν προβλέπεται κάποιο ποσοστό απλοποιημένων τιμολογίων έναντι τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική για τα πρατήρια υγρών καυσίμων, κυρίως για λόγους μη καθυστέρησης των συναλλαγών, είναι να εκδίδουν και στους επιτηδευματίες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.
- Νόμιμα χρησιμοποιήθηκαν αποδείξεις, οι οποίες αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας, ως αποδεικτικό δαπάνης για την αγορά καυσίμων (πετρελαίου κίνησης) που χρησιμοποίησε στην επιχείρησή του και όχι για όλες του τις δαπάνες γενικευμένα. Οι δαπάνες αυτές δεν αφορούσαν το Ι.Χ. αυτοκίνητό του, το οποίο καίει βενζίνη, αλλά την αγροτική του εκμετάλλευση της οποίας οι εκροές υπάγονται στο φόρο.

Επειδή, στις από 17/03/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρεται ότι: «Για το φορολογικό έτος 2017 προσκομίστηκαν 131 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων και για το φορολογικό έτος 2018 προσκομίστηκαν 98 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων. Πολλές από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι την ίδια μέρα, ακόμα και για το ίδιο μεταφορικό μέσο και άλλες σχεδόν συμπίπτουν οι ώρες που έγινε η προμήθεια καυσίμων. Ενδεικτικά παρουσιάζονται οι κάτωθι: ... Με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, δεν παρέχεται επαρκής αιτιολόγηση της δαπάνης (δηλαδή το πού χρησιμοποιήθηκε, για ποιο λόγο, αν είναι πραγματική η δαπάνη ή όχι), συνεπώς είναι ευθύνη του αγρότη να αποδείξει αν είναι πραγματική ή όχι, κάτι για το οποίο δεν λάβαμε πρόσθετες διευκρινίσεις.

....

Ο ελεγχόμενος έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του 131 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων για το φορολογικό έτος 2017 και 98 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων για το φορολογικό έτος 2018, οι οποίες εκδόθηκαν με τη χρήση Φ.Η.Μ., γεγονός που καταδεικνύει την εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης και αντιβαίνει τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές, υποκαθιστά τη λήψη τιμολογίων και αντιβαίνει στο Νόμο 4308/2014 και τον Κώδικα Φ.Π.Α., εντός του νομικού πλαισίου του οποίου οφείλει να δρα κάθε επιχειρηματική οντότητα. Η εκτεταμένη λήψη και καταχώρηση αποδείξεων λιανικής πώλησης από Φ.Τ.Μ. χωρίς να συνοδεύονται από αντίστοιχη τεκμηρίωση ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές δεν διασφαλίζει ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός και εύλογης διασφάλισης ως προς την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, στις από 17/03/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, δεν γίνεται σαφής αναφορά στις αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, αλλά αόριστα αναφέρεται ότι

«Πολλές από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι την ίδια μέρα, ακόμα και για το ίδιο μεταφορικό μέσο και άλλες σχεδόν συμπίπτουν οι ώρες που έγινε η προμήθεια καυσίμων.», ενώ επισυνάπτεται σε αυτές πίνακας ο οποίος περιέχει μόνο ένα μέρος από αυτές «ενδεικτικά».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 26.04.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, «στην πίσω πλευρά των αποδείξεων λιανικής πώλησης αναγράφονταν χειρόγραφα αριθμοί κυκλοφορίας μηχανημάτων».

Επειδή, από τις από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το σύνολο των αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων, χωρίς να λάβει υπόψη του ότι ο προσφεύγων στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του διαθέτει αγροτικά μηχανήματα τα οποία καταναλώνουν πετρέλαιο κίνησης και ο αριθμός κυκλοφορίας τους αναγράφεται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων, αλλά αόριστα τις απέρριψε στο σύνολό τους με την γενικόλογη αιτιολογία ότι δεν έλαβε γι' αυτές «πρόσθετες διευκρινίσεις».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες άδειες κυκλοφορίας αγροτικών μηχανημάτων, για την εκμετάλλευση της δραστηριότητάς του «Καλλιέργεια βαμβακιού που διατίθεται εκκοκκισμένο ή μη», ο προσφεύγων χρησιμοποιεί τα κάτωθι αγροτικά μηχανήματα, των οποίων ο αριθμός κυκλοφορίας τους είναι αυτός που αναγράφεται χειρόγραφα και στις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης καυσίμων που έχει καταχωρήσει στα βιβλία του:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ
ΔΙΑΞΟΝΙΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΚΟΣ ΕΛΚΥΣΤΗΡΑΣ	
ΘΕΡΙΖΟΑΛΩΝΙΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ	
ΒΑΜΒΑΚΟΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ	

Επειδή, από τις υποβληθείσες δηλώσεις (Ε1 και Ε3) του προσφεύγοντος προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα τόσο από την αγροτική του δραστηριότητα όσο και από παροχή υπηρεσιών, αφού σύμφωνα με τις δηλωθείσες επαγγελματικές του εγκαταστάσεις προκύπτει ότι διατηρεί και «Υπηρεσίες αγροτικών μηχανημάτων εποχιακής χρήσης (θεριζοαλωνιστικών, βαμβakoσυλλεκτικών κλπ)» για τις οποίες είναι απαραίτητη η χρήση των μηχανημάτων που διαθέτει (.....) και κατ' επέκταση η προμήθεια/αγορά πετρελαίου για τη λειτουργία τους είναι απαραίτητη.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή ανατιπολόγητα απέρριψε το σύνολο των αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων γιατί σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της έγινε «εκτενής χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης», χωρίς να προσδιορίζει το ποσοστό των δαπανών για τις οποίες προσκομίστηκε απόδειξη λιανικής πώλησης έναντι του συνόλου αυτών.

Επειδή, στις από 17/03/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρεται ότι «Όσον αφορά τις τελικές διαφορές, που παρουσιάζονται αναλυτικά στα παραπάνω κεφάλαια 7.1 και 7.2 και αφορούν δαπάνες καυσίμων, προσκομίστηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες δεν γίνονται δεκτές από τον έλεγχο για τους παρακάτω λόγους...» ενώ στις αντίστοιχες ενότητες 7.1 και 7.2 ο έλεγχος αναφέρει ότι «Η δαπάνη δεν εκπίπτει καθώς δεν προσκομίστηκε το αντίστοιχο παραστατικό ώστε

να διαπιστώνεται ότι αυτή πραγματοποιήθηκε για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/00.».

Επειδή, στις από 17/03/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς γίνεται αναφορά ότι: «*Η εκτεταμένη λήψη και καταχώρηση αποδείξεων λιανικής πώλησης από Φ.Τ.Μ. χωρίς να συνοδεύονται από αντίστοιχη τεκμηρίωση ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές δεν διασφαλίζει ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων...*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 10 του ν.4308/2014 και την ΠΟΛ 1003/2014, προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς η λήψη στοιχείων λιανικής πώλησης ως νόμιμα και προβλεπόμενα παραστατικά και στις χονδρικές πωλήσεις βενζίνης πετρελαίου κίνησης και υγραερίου και ειδικότερα στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αφού με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.

Επειδή, εν προκειμένω, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι αόριστη η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ.1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «*Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου*

μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι κρινόμενες εκθέσεις ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και συνεπώς κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21.04.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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