



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3920

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθμ. πρωτ./15-07-2022 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, αγρότη κανονικού καθεστώτος και κάτοικο, κατά: α) της υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) και/25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./15-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

(α) Με την με αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος 15.270,60€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 7.635,30€, χαρτόσημο μισθωμάτων ακινήτων πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 6,05€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.476,02€, ήτοι συνολικό ποσό 25.387,97€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη εισοδήματος από εκμίσθωση ποσού 112,00€ και της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, μη αναγνωρισθέντος προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 44.922,10€ με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν. 4172 προϋποθέσεις έκπτωσης.

(β) Με την με αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος 4.682,64€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.341,32€, χαρτόσημο μισθωμάτων ακινήτων πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9,07€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 669,37€, ήτοι συνολικό ποσό 7.702,40€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη εισοδήματος από εκμίσθωση ποσού 168,00€ και της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, μη αναγνωρισθέντος προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 19.139,62€ με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν. 4172 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 25/05/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./02-02-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./20-07-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (διαχειριστικές περίοδοι 01.01.2017 - 31.12.2017 και 01.01.2018 - 31.12.2018). Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας καλλιέργεια λαχανικών, εσπεριδοειδών, μηλοειδών, πυρηνοκαρπών και ελαιωδών καρπών και τις υπό κρίση περιόδους τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ απέστειλε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./30-07-2021 έγγραφο πρόσκληση ελέγχου περί διάθεσης στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων των κρινόμενων ετών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, μέσω του λογιστή του, ΑΦΜ, ο οποίος διέθεσε το χώρο του λογιστικού του γραφείου, επί της οδού, για τη διενέργεια του ελέγχου.

Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 44.922,10€ για το φορολογικό έτος 2017 και 19.139,62€ για το φορολογικό έτος 2018, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο

22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης. Επιπλέον προσδιορίστηκε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 192,00€ για το φορολογικό έτος 2017 και 288€ για το φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συντάχθηκε η από 25/05/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 67/Α/2013).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξετασθεί στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας το παραδεκτό και το ουσία βάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων, να ακυρωθούν και να εξαφανισθούν ολοσχερώς οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και κάθε άλλη σχετική πράξη, έκθεση, απόφαση, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθώς δεν τηρήθηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, προκειμένου λαμβάνοντας γνώση των διαπιστώσεων ελέγχου, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, να δύναται να διατυπώσει τις απόψεις του. Ειδικότερα δεν του κοινοποιήθηκε η από 25/05/2022 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ν. 4172/2013 ενώ αναφερόταν στο συνοδευτικό έγγραφο.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές διότι αφ' ενός είναι αναιτιολόγητες αφ' ετέρου έχει γίνει πλημμελής υπολογισμός των προς έκπτωση δαπανών και συνακόλουθα του φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών καυσίμων είναι όλως αυθαίρετο και αναιτιολόγητο.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με

την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/05/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 67/Α/2013), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ./27-04-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 του ΚΦΔ ως και Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρου εισοδήματος/προστίμων για τα κρινόμενα έτη 2017 και 2018 με αριθ./27-04-2022 και/27-04-2022 με συνολικά προσδιορισθέντα ποσά 25.387,97€ και 7.702,40€ αντίστοιχα. Τα εν λόγω έγγραφα αναρτήθηκαν με το υπ' αρ. πρωτ./27-04-2022 έγγραφο στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXISnet στις 27/04/2022, το οποίο αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα την ίδια ως άνω ημερομηνία. Εντός της ταχθείσας προθεσμίας απεστάλη, από τον ηλεκτρονικό λογαριασμό του λογιστή του ελεγχόμενου, ΑΦΜ, το υπ' αρ. πρωτ./17-05-2022 και/17-05-2022 έγγραφο με φερόμενη υπογραφή του ελεγχόμενου, με το οποίο εξέφρασε τις αντιρρήσεις του επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2017 και 2018 εκδόθηκαν αφού προηγουμένως η αρμόδια φορολογική αρχή είχε κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1197/06-12-2017 με θέμα: «Τύπος Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης προστίμου για φυσικά πρόσωπα, που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα», αναφέρεται ότι: «1. Ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για φυσικά πρόσωπα, που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα, θα έχει τη μορφή του συνημμένου υποδείγματος, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), 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 τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 7α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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 την με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 Εγκύκλιο με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του .. "Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας"», σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ.3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, εκδόθηκε η Α. 1293/2019 με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ως εξής: «Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

[...]

Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.

2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές

φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.

3. Σε περίπτωση εμφάνισης παροχών σε είδος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, να εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.

4. Ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013.

5. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

6. Ελέγχεται εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την με ημερομηνία 25/05/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 67/Α/2013), της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2018, μεταξύ άλλων δαπάνες καυσίμων ποσού 6.091,15€ ως μη πραγματοποιηθείσες προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που

πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). [...]

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.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που εν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.[...]

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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), [...].

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. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 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 εξερευθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

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

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι έχει γίνει πλημμελής υπολογισμός των προς έκπτωση δαπανών και συνακόλουθα του φόρου εισοδήματος, ειδικότερα το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών καυσίμων είναι όλως αυθαίρετο και αναιτιολόγητο. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του αναφορικά με την αναγνώριση των προς έκπτωση δαπανών καυσίμων επικαλείται ότι: α) Για τις ανάγκες μετακίνησης της επιχείρησής του όχι ένα αλλά τέσσερα οχήματα (τρία (3) φορτηγά ΙΧ και ένα τρακτέρ) για τα οποία προβαίνει σε δαπάνες καυσίμων ενώ ο έλεγχος αυθαίρετως κατέληξε ότι χρησιμοποιεί μόνο το ένα φορτηγό ΙΧ και περιόρισε τις δαπάνες μόνο στις μετακινήσεις αυτού, β) Τα ανωτέρω οχήματα δεν χρησιμοποιούνται μόνο για τις μετακινήσεις του στις λαϊκές αγορές της Αθήνας αλλά και για τις καθημερινές μετακινήσεις του στις καλλιέργειες καθώς και τις λοιπές μετακινήσεις που απαιτούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης (γεωπονικά καταστήματα, καταστήματα γεωργικών μηχανημάτων κλπ), οι οποίες είναι τουλάχιστον 2 δρομολόγια ανά ημέρα για τουλάχιστον 100 ημέρες το χρόνο, γ) Δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο οι ανάγκες καυσίμων του τρακτέρ που χρησιμοποιεί, το οποίο λειτουργεί σχεδόν καθημερινά κατά τις ημέρες που δε βρίσκεται στην Αθήνα, ήτοι αυτό χρησιμοποιείται επί τετραώρου και για τουλάχιστον 200 ημέρες ανά έτος. είναι τεράστιες οι ανάγκες σε πετρέλαιο και φυσικά είναι απαραίτητο εργαλείο για την επιχείρησή του και δ) Δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο ότι οι τιμές καυσίμων αυξάνονται κατά τουλάχιστον 20% ανά έτος, συνεπώς είναι προφανές ότι αντίστοιχα αυξάνεται και η οικεία δαπάνη κατά τουλάχιστον 20% ανά όχημα που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

Επειδή, στην 25/05/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι η κατανάλωση καυσίμων που δηλώνονται ως παραγωγικές δαπάνες είναι αυξημένη δυσανάλογα το έτος 2018 σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος 2017, ήτοι κατά 80,98%. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, αφού ληφθούν υπόψη τα στρέμματα καλλιεργήσιμης γης και οι, κατά προσέγγιση, δαπάνες για τη χρήση ενός αγροτικού φορτηγού ΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας για τις ανάγκες της αγροτικής επιχείρησης (μετάβαση στις καλλιέργειες και στις λαϊκές αγορές), δεν προκύπτει ο λόγος της σημαντικής αύξησης των δαπανών καυσίμων.

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, στην ως άνω έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, δεν γίνεται σαφής αναφορά στις αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ήτοι εάν αναγράφονταν στην πίσω πλευρά χειρόγραφα οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του TAXISnet, ο προσφεύγων διαθέτει για τη δραστηριότητά του τέσσερα (4) οχήματα ως εξής: α), ΦΙΧ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 23/12/2010, β), ΦΙΧ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 10/08/1990, γ), ΦΙΧ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 16/10/1978 και δ), ΤΡΑΚΤΕΡ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 05/05/2016. Περαιτέρω δε, από την κατάσταση των οχημάτων προκύπτει ότι αυτά βρίσκονται σε χρήση (κίνηση), επομένως η προμήθεια/αγορά καυσίμων για τη λειτουργία τους είναι απαραίτητη.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τη διαφορά δαπανών καυσίμου μεταξύ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018, χωρίς να λάβει υπόψη του ότι ο προσφεύγων στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του διαθέτει τα ως άνω τέσσερα (4) επαγγελματικά οχήματα, αναφέροντας ότι έχει χρησιμοποιηθεί μόνο ένα εξ' αυτών, το ΦΙΧ με αρ. κυκλοφορίας για το οποίο υπολογίζει το ετήσιο κόστος κατανάλωσης πετρελαίου, βασιζόμενος στη σύγκριση των στρεμμάτων που καλλιεργήθηκαν στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, υπολογίζοντας στην κατανάλωση καυσίμου ανά χλμ, βάσει τεχνικών χαρακτηριστικών του φορτηγού αυτοκινήτου και των, κατά προσέγγιση, απαιτούμενων διαδρομών από και προς τις λαϊκές αγορές και τις καλλιεργήσιμες εκτάσεις.

Επειδή, η έκδοση της υπ' αριθ.25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, όσον αφορά τη μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών καυσίμων ποσού 6.091,15€, στηρίχθηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. 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.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών που κρίνονται απαραίτητες από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, εφόσον αυτές ενεργούνται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία εισοδήματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ότι οι δαπάνες καυσίμων του φορολογικού έτους 2018, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις αντίστοιχες δαπάνες του έτους 2017, δεν είναι παραγωγικές και δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Συνεπώς, δεν δύναται να στοιχειοθετηθεί το πόρισμα του ελέγχου ότι δαπάνες καυσίμου ποσού 6.091,15€, φορολογικού

έτους 2018, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά γιατί δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 25/05/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) και/25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, δεν προβάλλεται ουδείς ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση της/25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και

Β) Την τροποποίηση, της υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

- Υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	9.077,13	53.347,43	53.347,43	44.270,30
	της συζύγου	5.111,60	5.111,60	5.111,60	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	11,41	15.282,01	15.282,01	15.270,60
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		2,40	5,76	5,76	3,36
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,48	1,15	1,15	0,67
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			7.635,30	7.635,30	7.635,30
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1,68	1,68	1,68
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου			0,34	0,34	0,34
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.476,02	2.476,02	2.476,02
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	664,29	26.052,26	26.052,26	25.387,97
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	9.219,30	27.813,47	21.722,32	12.503,02
	της συζύγου	4.913,75	4.913,75	4.913,75	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	19,97	4.702,61	2.875,25	2.855,28
Προκαταβολή φόρου		36,29	36,29	36,29	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		3,60	8,64	8,64	5,04
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,72	1,73	1,73	1,01
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.341,32	1.437,63	1.437,63
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2,52	2,52	2,52
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου			0,50	0,50	0,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			669,37	364,81	364,81
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	710,58	8.412,98	5.377,37	4.666,79
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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