



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 20/5/ 2024

Αριθμός απόφασης:1565

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.)».

δ. 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».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

2. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-1-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκουΚαλαμάτας Μεσσηνίας, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

α)Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

β)Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

γ)Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου: 01/01/2017-31/12/2017

δ)Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ΦΠΑ Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-1-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθμό/20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.675,19 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 837,50 Ευρώ, και συνολικά ποσό 2.512,78 ευρώ.

Β) Με την με αριθμό/20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.920,69 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 960,35 Ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 51,41 ευρώ και συνολικά ποσό 2.932,45 ευρώ.

Γ) Με την με αριθμό/20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ,/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 –31.12.2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.416,85 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.208,43 Ευρώ και συνολικά ποσό 3.625,28 ευρώ.

Δ) Με την με αριθμό/20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ,/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 –31.12.2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.969,46 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 984,73 Ευρώ και συνολικά ποσό 2.954,19 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές καταλογίσθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ΦΠΑ Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας Αττικής.

Ιστορικό υπόθεσης

Στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «εργασίες επιχωματώσεων» διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας φορολογικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 βάσει της υπ'αρ...../14-07-2022 Εντολής Μερικού Ελέγχου. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο προσκομίσθηκαν στη φορολογική αρχή τα ζητηθέντα βιβλία εσόδων -εξόδων καθώς και τα φορολογικά παραστατικά εσόδων, αγορών και δαπανών .

Η επιχείρηση έχει στην κατοχή της για τα ελεγχόμενα έτη τέσσερα (4) μηχανήματα έργου τα οποία προμηθεύονται πετρέλαιο κίνησης και δύο (2) Φ.Ι.Χ., για τα οποία εξέπιπτε τις δαπάνες καυσίμων από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο αρχικά, μεταξύ άλλων, δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας ποσού 7.048,01 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 5.210,58 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, διότι στα προσκομισθέντα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα.

Εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη σε περαιτέρω περιορισμό των δαπανών καυσίμων λαμβάνοντας υπόψη και συγκρίνοντας : α) την αύξηση της μέσης τιμής της αμόλυβδης βενζίνης και του πετρελαίου κίνησης κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 σε σχέση με το προηγούμενο έτος 2016,

β) τα δηλωθέντα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά το προηγούμενο έτος 2016 και την αναλογία των δαπανών καυσίμων στα ακαθάριστα έσοδα προσαυξημένα κατά το ποσοστό αύξησης της τιμής των καυσίμων, κατά τα ελεγχόμενα έτη,

γ) τη δηλωθείσα δαπάνη καυσίμων και την αναλογία αυτής στα ακαθάριστα έσοδα σε μια τουλάχιστον ομοειδή επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2016

και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση στα ημερολογιακά έτη 2017 και 2018 δεν θα έπρεπε να δηλώνει δαπάνες προμήθειας καυσίμων παραπάνω από το ποσοστό του 45,21% των ακαθάριστων εσόδων για το φορολογικό έτος 2017 και παραπάνω από το ποσοστό του 46,71% για το φορολογικό έτος 2018, ήτοι αναγνωρίζει τελικά ως παραγωγικές δαπάνες για την προμήθεια καυσίμων τα εξής:

Φορολογικό έτος 2017

ακαθάριστα έσοδα 60.442,05 Χ 45,21% = 27.325,85 € δαπάνες καυσίμων που αναγνωρίζονται για έκπτωση ,

Φορολογικό έτος 2018

δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 40.694,20 Χ 46,71=19.008,26 € δαπάνες καυσίμων που αναγνωρίζονται για έκπτωση

και απορρίπτει δαπάνες καυσίμων ποσού 16.074,59 ευρώ για το έτος 2017 και ποσού 8.206,07 ευρώ για το 2018 ,περιλαμβάνοντας στις εν λόγω διαφορές και τα ποσά απορριφθεισών δαπανών καυσίμων που δεν αναγνωρίσθηκαν λόγω της μη αναγραφής στα προσκομισθέντα παραστατικά του αριθμού κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή καθώς και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες καυσίμων της επιχείρησής του, καθόσον αφενός, όπως παραδέχεται και ο έλεγχος, « η επιχείρησή του λόγω της φύσης της ασκούμενης δραστηριότητάς της, ήτοι των εργασιών επιχωματώσεων, και καθώς κατέχει τέσσερα (4) μηχανήματα έργου και δύο (2) Φ.Ι.Χ., όπως έχει αναφερθεί ανωτέρω, καταχωρεί ιδιαίτερα μεγάλες δαπάνες καυσίμων» και αφετέρου πληρούνται οι τιθέμενες από τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172 /2013 προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα ήτοι:

α) πραγματοποιούνται ολοφάνερα προς το συμφέρον της επιχείρησής του και 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 (άλλωστε ο έλεγχος διαπίστωσε και δέχθηκε την ανυπαρξία πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και ουδόλως αμφισβήτησε την αξία των συναλλαγών.) γ) εγγράφηκαν στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως δέχθηκε και ο έλεγχος δ) δεν υπάγονται στις εξαιρέσεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013 («Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»), αφού ο έλεγχος προηγουμένως (ΠΡΙΝ την μη αναγνώριση των ως άνω δαπανών συνολικού ποσού 24.280,66 €) διενέργησε τον σχετικό έλεγχο και αφαίρεσε τις μη εκπιπόμενες δαπάνες που έπρεπε να υπαχθούν στις εξαιρέσεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013 και μάλιστα εσφαλμένα δεν υπολόγισε την αφαίρεση αυτή στο αναλυτικά αναφερόμενο εσφαλμένο σκεπτικό, βάσει του οποίου προέβη μη νόμιμα και εσφαλμένα στη μη αναγνώριση των ως άνω δαπανών συνολικού ποσού 24.280,66 €.

- Υπήρξε μεγάλη αύξηση των δαπανών της επιχείρησής του κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 (και για το λόγο αυτό υπήρξαν ζημίες και όχι κέρδη όπως το έτος 2016 που εσφαλμένα χρησιμοποιείται από τον έλεγχο ως συγκριτικό μέτρο για τον περιορισμό των δαπανών στα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018) διότι δεν δραστηριοποιήθηκε κατά κύριο λόγο σε χωματοургικές εργασίες πλησίον της έδρας της στην (όπου το 2016 υπήρξαν εργασίες επιχωματώσεων λόγω των πλημμυρών), αλλά αναγκάστηκε -λόγω της έλλειψης εργασιών στην- να δραστηριοποιηθεί στην και την υπόλοιπη αναλαμβάνοντας ένα επιχειρηματικό κίνδυνο που δυστυχώς οδήγησε σε μεγάλη αύξηση δαπανών και δημιουργία ζημίας.

- Μη νόμιμος και εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας ύλης, λόγω της μη νόμιμης και εσφαλμένης μη αναγνώρισης δαπανών ποσού 15.208,65 € (8.739,53 € για το έτος 2017 και 6.461,12 € για το έτος 2018 =) 15.208,65 €. Ειδικότερα ο έλεγχος προέβη στην εσφαλμένη μη νόμιμη μη αναγνώριση των ως άνω δαπανών καυσίμων συνολικού ποσού 15.208,65 € ,δήθεν διότι προκύπτει ότι από παραστατικά στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα. Πλην όμως, δεδομένου ότι η επιχείρησή του λόγω της φύσης της ασκούμενης δραστηριότητάς της, ήτοι των εργασιών επιχωματώσεων διαθέτει δύο φορτηγά ΦΙΧ και τέσσερα (4) μηχανήματα έργου (και μάλιστα τα 2 από αυτά είναι ερπυστριοφόρα), τα οποία δεν μπορούν να μεταβαίνουν σε πρατήριο καυσίμων- προμηθεύεται καύσιμα σε συσκευασία (δοχείο), από την οποία (συσκευασία) τροφοδοτεί τα ανωτέρω μηχανήματα έργου ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησής του.

-Μη νόμιμος και εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας ύλης, λόγω της μη νόμιμης και εσφαλμένης κρίσης περί προσαύξησης της περιουσίας του από άγνωστη αιτία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 23 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» και 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο

σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. [.....]

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.

6. [.....]

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. [.....].

«Άρθρο 9

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, σύμφωνα με το παρ.9 της ΠΟΛ1003/2014 της ΓΔΕ «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» αναφέρονται τα εξής:

«9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό

διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4172/2013:

« Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, «πτηνοτροφικών», κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:«

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...».

Στο πλαίσιο αυτό, στην ερμηνευτική των ανωτέρω διατάξεων εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ.1113/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. με τίτλο «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013», προβλέπονται τα κατωτέρω:

«... 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...

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, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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 δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ./2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης. 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), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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 23 Μη Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:...ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ:

«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 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας:
«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. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του ΚΦΔ : «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ (άρθρο 77 του Νέου ΚΦΔ): **«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»**

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων κατά βάση ισχυρίζεται ότι :
- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες καυσίμων της επιχείρησής του, καθόσον αφενός, όπως παραδέχεται και ο έλεγχος, « η επιχείρησή του λόγω της φύσης της ασκούμενης δραστηριότητάς της, ήτοι των εργασιών επιχωματώσεων, και καθώς κατέχει τέσσερα (4) μηχανήματα έργου και δύο (2) Φ.Ι.Χ., όπως έχει αναφερθεί ανωτέρω, καταχωρεί ιδιαίτερα μεγάλες δαπάνες καυσίμων» και αφετέρου πληρούνται οι τιθέμενες από τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ν. 4172 /2013 προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα και εσφαλμένα με το σκεπτικό που αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου προέβη στη μη αναγνώριση δαπανών συνολικού ποσού 24.280,66 € για τα έτη 2017 και 2018.

-Μη νόμιμος και εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας ύλης, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ποσού 15.208,65 Ε(8.739,53 € για το έτος 2017 και 6.461,12 € για το έτος 2018 => 15.208,65 €.Ειδικότερα ο έλεγχος προέβη στην εσφαλμένη μη αναγνώριση των ως άνω δαπανών καυσίμων συνολικού ποσού 15.208,65 €, δήθεν διότι προκύπτουν από παραστατικά στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα. Πλην όμως, δεδομένου ότι η επιχείρησή του λόγω της φύσης της ασκούμενης δραστηριότητάς της, ήτοι των εργασιών επιχωματώσεων διαθέτει δύο φορτηγά ΦΙΧ και τέσσερα (4) μηχανήματα έργου (και μάλιστα τα 2 από αυτά είναι ερπυστριοφόρα), τα οποία δεν μπορούν να μεταβαίνουν σε πρατήριο καυσίμων- προμηθεύεται καύσιμα σε συσκευασία (δοχείο), από την οποία (συσκευασία) τροφοδοτεί τα ανωτέρω μηχανήματα έργου ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησής του.

-Μη νόμιμος και εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας ύλης, περί προσαύξησης της περιουσίας του από άγνωστη πηγή.

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα:

-Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «εργασίες επιχωματώσεων αρχικά, μεταξύ άλλων, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας ποσού 7.048,01 για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 5.210,58 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, διότι στα προσκομισθέντα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα.

Εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη και σε περαιτέρω περιορισμό των δαπανών καυσίμων λαμβάνοντας υπόψη και συγκρίνοντας : α) την αύξηση της μέσης τιμής της αμόλυβδης βενζίνης και του πετρελαίου κίνησης κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 σε σχέση με το προηγούμενο έτος 2016, β) τα δηλωθέντα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά το προηγούμενο έτος 2016 και την αναλογία των δαπανών καυσίμων στα ακαθάριστα έσοδα προσαυξημένα κατά το ποσοστό αύξησης της τιμής των καυσίμων, κατά τα ελεγχόμενα έτη, γ) τη δηλωθείσα δαπάνη καυσίμων και την αναλογία αυτής στα ακαθάριστα έσοδα σε μια τουλάχιστον ομοειδή επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2016 και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατ' αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων και των δαπανών για προμήθεια καυσίμων του φορολογικού έτους 2016, και λαμβάνοντας υπόψη την αύξηση της μέσης τιμής των καυσίμων κατά στα ημερολογιακά έτη 2017 και 2018 δεν θα έπρεπε να δηλώνει δαπάνες προμήθειας καυσίμων παραπάνω από το ποσοστό του 45,21% των ακαθαρίστων εσόδων για το φορολογικό έτος 2017 και παραπάνω από το ποσοστό του 46,71 για το φορολογικό έτος 2018, ποσά τα οποία αναγνωρίζει τελικά ως παραγωγικές δαπάνες για την προμήθεια καυσίμων , ήτοι:

Φορολογικό έτος 2017

ακαθάριστα έσοδα 60.442,05 Χ 45,21% = 27.325,85 € δαπάνες καυσίμων που αναγνωρίζονται για έκπτωση ,

Φορολογικό έτος 2018

δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 40.694,20 Χ 46,71=19.008,26 € δαπάνες καυσίμων που αναγνωρίζονται για έκπτωση

και με το ανωτέρω σκεπτικό απέρριψε τελικώς δαπάνες καυσίμων ποσού 16.074,59 ευρώ για το έτος 2017 και ποσού 8.206,07 ευρώ για το 2018, αναφέροντας ότι στις εν λόγω διαφορές περιλαμβάνονται και τα ποσά απορριφθεισών δαπανών καυσίμων που δεν αναγνωρίστηκαν λόγω της μη αναγραφής στα προσκομισθέντα παραστατικά του αριθμού κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα.

Ωστόσο ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των γενικών διατάξεων ν.4172/2013 ΚΦΕ ήτοι επί των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος δεδομένου ότι δε, όπως αναφέρεται στην έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (σελ. 4) «Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και, σύμφωνα με τις υπ' αρ. πρωτ./2023 και/2023 Αποδείξεις παραλαβής βιβλίων και στοιχείων, προσκόμισε εκτύπωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων των

φορολογικών ετών 2017 και 2018, καθώς και φορολογικά στοιχεία εσόδων, αγορών και δαπανών, μητρώο παγίων, πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού στην για τα ίδια φορολογικά έτη.....», ενώ επίσης στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν γίνεται καμία αναφορά περί εφαρμογής έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ.

Κατά τον ως άνω διενεργηθέντα έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας ποσού 7.048,01 για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 5.210,58 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, διότι στα προσκομισθέντα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα. Η εν λόγω λογιστική διαφορά ορθώς διαπιστώθηκε καθώς από τα παραστατικά των καυσίμων θα πρέπει να τεκμηριώνεται σύμφωνα με το άρθρο 5 και 9 των ΕΛΠ ότι οι αναγραφόμενες σε αυτό δαπάνες συσχετίζονται με τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και να αποκλείεται η περίπτωση επίσης να αφορά σε προσωπικές/καταναλωτικές δαπάνες του φυσικού προσώπου.

Όπως προκύπτει στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος επί του συνόλου των παραστατικών δαπανών καυσίμων όπως αυτά παρατίθενται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, πέραν της ανωτέρω διαπίστωσης επί συγκεκριμένων παραστατικών δεν διαπίστωσε καμία άλλη παρατυπία ή παράλειψη η οποία να αφορά σε μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 22 και 23 του ΚΦΕ. Ωστόσο προέβη σε μια απόρριψη μέρους δαπανών καυσίμων με το σκεπτικό, όπως αυτό περιγράφεται στο ανωτέρω ιστορικό της υπόθεσης και αναλύεται στις σελ.22-25 και 35-36 της έκθεσης ελέγχου. Ήτοι στο πλαίσιο του ελέγχου των δαπανών καυσίμων με τις γενικές διατάξεις προέβη σε σχετικές παραδοχές και προσδιόρισε το κόστος καυσίμων εκτός των λογιστικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του και απέρριψε τις δαπάνες καυσίμων χωρίς να ωστόσο να διαπιστώνει παραλείψεις επ' αυτών (πλην επί των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων που αναφέρθηκαν ανωτέρω) τέτοιες που να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ.

Κατόπιν των ανωτέρω για τα ελεγχόμενα έτη θα πρέπει να απορριφθούν ως προς την δυνατότητα έκπτωσής τους στο ΦΠΑ και στο Εισόδημα, μόνο οι δαπάνες καυσίμων για τις οποίες υφίστανται συγκεκριμένες διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα παραστατικά των δαπανών ήτοι και ειδικότερα για τα φορολογικά παραστατικά δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας ποσού 7.048,01 και ΦΠΑ 1.691,52 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 5.210,58 ευρώ και ΦΠΑ 1.1250,54 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, που δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου, το οποίο εφοδιάστηκε με καύσιμα. Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης δαπανών καυσίμων γίνεται μερικώς δεκτός.

-Ως προς τις λοιπές λογιστικές διαφορές καθώς και την διαπίστωση της προσαύξησης περιουσίας ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς τα φορολογητέα εισοδήματα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη έχουν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	3-1
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	60.442,50	60.442,50	60.442,50	0,00
Μείον δαπάνες	73.420,59	54.328,01	63.354,59	-10.066,00
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-12.978,09	6.114,49	-2.912,09	10.066,00
εισόδημα από ακίνητη περιουσία	2.893,56	2.893,56	2.893,56	0,00

Εισόδημα από μερίσματα-τόκους	2,14	2,14	2,14	0,00
Προσαύξηση περιουσίας		1.000,00	1.000,00	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	2.895,70	10.010,19	3.895,70	1.000,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	3-1
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	40.694,20	40.694,20	40.694,20	0,00
Μείον δαπάνες	42.809,11	32.803,81	35.799,30	-7.009,81
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-2.114,91	7.890,39	4.894,90	7.009,81
εισόδημα από ακίνητη περιουσία	5.886,06	5.886,06	5.886,06	0,00
Εισόδημα από μερίσματα-τόκους	0,55	0,55	0,55	0,00
Προσαύξηση περιουσίας		560,00	560,00	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	5.886,61	14.337,00	11.341,51	5.454,90
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-12.978,09	0,00	-2.912,09	10.066,00
Τελικό φορολογητέο εισόδημα	5.886,61	14.337,00	8.429,42	2.542,81

Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ οι ως άνω δαπάνες καυσίμων (φορολογητέες εισροές) συνολικής καθαρής αξίας 7.048,01 € πλέον Φ.Π.Α. 1.691,52 € για το φορολογικό έτος 2017 και συνολικής καθαρής αξίας 5.210,58 € πλέον Φ.Π.Α. 1.250,54 € για το φορολογικό έτος 2018 και ο ΦΠΑ αυτών δεν εκπίπτει από το φόρο εκρών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20-1-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση των προσβαλλομένων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ :

- α) Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
- β) Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018
- γ) Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου: 01/01/2017-31/12/2017

δ) Της υπ' αρ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

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

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	3-1
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	60.442,50	60.442,50	60.442,50	0,00
Μείον δαπάνες	73.420,59	54.328,01	63.354,59	-10.066,00
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-12.978,09	6.114,49	-2.912,09	10.066,00
εισόδημα από ακίνητη περιουσία	2.893,56	2.893,56	2.893,56	0,00
Εισόδημα από μερίσματα-τόκους	2,14	2,14	2,14	0,00
Προσαύξηση περιουσίας		1.000,00	1.000,00	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	2.895,70	10.010,19	3.895,70	1.000,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	2.895,70	0,00	10.010,19	0,00	3.895,70	0,00	1.000,00
Φόρος κλίμακας	434,35	0,00	2.109,54	0,00	764,35	0,00	330,00
Μείωση φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	434,35	0,00	2.109,54	0,00	764,35	0,00	330,00
Β. Μείον							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα	0,31	0,00	0,31	0,00	0,31	0,00	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	1.738,28		1.738,28		1.738,28		0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	8.347,07	0,00	8.347,07	0,00	8.347,07	0,00	0,00
ε. αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-9.651,31	0,00	-7.976,12	0,00	-9.321,31	0,00	330,00
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	90,00	0,00	90,00	0,00	90,00	0,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	18,00	0,00	18,00	0,00	18,00	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			837,59		0,00	0,00	0,00
Γενικό Σύνολο	-8.893,31	0,00	-6.380,54	0,00	-8.563,31	0,00	330,00
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	-8.893,31		-6.380,54		-8.563,31		330,00
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	8.893,31		8.893,31		8.893,31		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	0,00		2.512,78		330,00		330,00

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ)

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017-31/12/2017	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	3-1
Αξία φορολογητέων εκροών	60.442,50	60.442,50	60.442,50	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	56.334,82	40.260,23	49.286,81	-7.048,01
Φόρος εκροών	14.506,20	14.506,20	14.506,20	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.947,25	12.089,35	14.255,73	-1.691,52
Πιστωτικό Υπόλοιπο	1.441,05			-1.441,05
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.416,85	250,47	250,47
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΤΟΥ ΚΦΔ		1.208,43	125,24	125,24
Συνολο φόρου για καταβολή		3.625,28	375,71	375,71
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.441,05	0,00	0,00	-1.441,05
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ)

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	3-1
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	40.694,20	40.694,20	40.694,20	0,00
Μείον δαπάνες	42.809,11	32.803,81	35.799,30	-7.009,81
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-2.114,91	7.890,39	4.894,90	7.009,81
εισόδημα από ακίνητη περιουσία	5.886,06	5.886,06	5.886,06	0,00
Εισόδημα από μερίσματα-τόκους	0,55	0,55	0,55	0,00
Προσαύξηση περιουσίας		560,00	560,00	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	5.886,61	14.337,00	11.341,51	5.454,90
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-12.978,09	0,00	-2.912,09	10.066,00
Τελικό φορολογητέο εισόδημα	5.886,61	14.337,00	8.429,42	2.542,81

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	5.886,61	0,00	14.337,00	0,00	8.429,42	0,00	2.542,81
Φόρος κλίμακας	882,99	0,00	2.803,68	0,00	1.504,01	0,00	621,02
Μείωση φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	882,99	0,00	2.803,68	0,00	1.504,01	0,00	621,02
Β. Μείον							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα	0,07	0,00	0,07	0,00	0,07	0,00	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	1.220,03		1.220,03		1.220,03		0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							0,00

α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείωση φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-337,11	0,00	1.583,58	0,00	283,91	0,00	621,02
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	184,50	0,00	184,50	0,00	184,50	0,00	0,00
3.Εισφορά υπερ ΟΓΑ	36,90	0,00	36,90	0,00	36,90	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	51,41	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			960,35	0,00	310,51	0,00	310,51
Γενικό Σύνολο	534,29	0,00	3.466,74	0,00	1.465,82	0,00	931,53
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	534,29		3.466,74		1.465,82		931,53
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	534,29		3.466,74		1.465,82		931,53

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ)

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	3	3-1
Αξία φορολογητέων εκροών	40.694,20	40.694,20	40.694,20	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	38.849,16	30.643,09	33.638,58	-5.210,58
Φόρος εκροών	9.766,61	9.766,61	9.766,61	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.324,02	7.354,56	8.073,48	-1.250,54
Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	1.441,05	0,00	0,00	-1.441,05
Πιστωτικό Υπόλοιπο	998,46			-998,46

Χρεωστικό υπόλοιπο		1.969,46	1.693,13	1.693,13
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΤΟΥ ΚΦΔ		984,73	846,57	846,57
Συνολο φόρου για καταβολή		2.954,19	2.539,70	2.539,70
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	998,46	0,00	0,00	-998,46
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ...../20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.