



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-02-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 250

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις :
 - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα την καλλιέργεια σπαραγγιών και έδρα στην οδό, Τ.Κ., Νομού, κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 3.219,08€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, ποσού 1.609,54€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 884,85€, ήτοι **συνολικό ποσό 5.713,47€.**

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 9.402,23€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, ποσού 4.701,12€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.023,76€, ήτοι **συνολικά ποσό 16.127,11€.**

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 13.357,41€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, ποσού 6.678,71€, ήτοι **συνολικό ποσό 20.036,12€.**

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από εκθέσεως μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019 και των άρθρων 21 έως 24 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και δη ελέγχου με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, στην οποία συμπεριλήφθηκαν και τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, από τον έλεγχο των οποίων δεν προέκυψαν διαφορές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Εσφαλμένη η κρίση ελέγχου περί μη εκπαισιμότητας των δαπανών αγοράς βενζίνης που πραγματοποιήθηκαν με τη λήψη αποδείξεων λιανικής πώλησης.

2.Αντιφατική η κρίση του ελέγχου ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών καυσίμων στα έτη 2018, 2019 και 2020 και την αναγνώριση των δαπανών καυσίμων στα έτη 2021 και 2022.

3.Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης της δαπάνης.

4.Μη νόμιμη αιτιολογία αναφορικά με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης των δαπανών του, αγοράς καυσίμων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 5104/2024, 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., 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. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 το άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. [...] 2.... Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν

συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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, 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α).... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της Γ.Γ.Δ.Ε., με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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,.... 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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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....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.... 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, με το άρθρο 1§2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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 ... 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. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 38 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β' 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β' 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β' 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β' 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β' 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β' 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β' 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β' 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β' 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, με την περ. 9.2.1. παρ. 1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε ότι: «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, στο άρθρο 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990 ορίζεται ότι: «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας κατάρτισής και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι: « Για την εξυπηρέτηση του σκοπού του, τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ο ελεγχόμενος διαθέτει ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα, ως ακολούθως:

Αρ. Κυκλοφορίας	Ημ/νία 1ης Άδειας	Μάρκα	Κυβικά	Μικτό βάρος	Κατηγορία / Καύσιμα κίνησης	Έτη κατοχής
.....					Ι.Χ. Φορτηγό BENZINΗ ΑΜΟΛΥΒΔΗ	
.....					Ι.Χ. Φορτηγό / ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	
.....					Ι.Χ. Φορτηγό ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	
.....					Ι.Χ. Φορτηγό / ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	
.....					Γεωργικός ελκυστήρας / Πετρέλαιο κίνησης	

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, ο ελεγχόμενος κατά την κρινόμενη περίοδο ήταν κάτοχος ενός μόνο βενζινοκίνητου επαγγελματικού οχήματος, ήτοι του με αρ. κυκλοφορίας αγροτικού μάρκας, με έτος πρώτης κυκλοφορίας το Επιπρόσθετα, ισχυρίστηκε με το με αρ. πρωτ. 34967/09-11-2023 Υπόμνημά του προς την Υπηρεσία μας, ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο χρησιμοποιούσε μηχανολογικό εξοπλισμό τον οποίο του είχε παραχωρήσει δωρεάν ο πατέρας του,, για την περίοδο -, σύμφωνα με αντίγραφο του από Ιδιωτικού Συμφωνητικό που προσκομίστηκε. {...} Σημειώνεται ότι ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό ότι ο ελεγχόμενος είχε στη διάθεση του τον ως άνω εξοπλισμό, επειδή: α) το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό δεν συμπεριλήφθηκε από τον ελεγχόμενο στις τριμηνιαίες καταστάσεις συμφωνητικών παρ. 16 αρ. 8 ν. 1882/90, ενώ το αντίγραφο που προσκομίστηκε δεν φέρει ημερομηνία θεώρησης Δ.Ο.Υ., και β) δεν τέθηκε από τον ελεγχόμενο στη διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι ο ήταν πράγματι ιδιοκτήτης των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων (όπως άδειες κυκλοφορίας των γεωργικών ελκυστήρων, φορολογικά στοιχεία αγοράς, κατάσταση παγίων κτλ). Επιπρόσθετα, ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου δικαιολογητικά σχετικά με τις τεχνικές προδιαγραφές του λοιπού εξοπλισμού που ισχυρίζεται ότι είχε στη διάθεση του για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων του, που να αποδεικνύουν ότι ορισμένα εργαλεία ήταν πράγματι βενζινοκίνητα, ενώ οι γεωργικοί ελκυστήρες είθισται να είναι πετρελαιοκίνητοι. Δεν απέδειξε, δηλαδή, ο ελεγχόμενος, ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο αφενός είχε στη διάθεσή του για χρήση στην παραγωγική του δραστηριότητα τον προαναφερθέντα μηχανολογικό εξοπλισμό και αφετέρου ότι ορισμένα από τα εργαλεία που αναφέρονται ήταν πράγματι βενζινοκίνητα. Δεν

απέδειξε επίσης ο ελεγχόμενος ότι κατείχε άλλα βενζινοκίνητα οχήματα πέραν του με αρ. κυκλοφορίας αγροτικού μάρκας, με έτος 1ης κυκλοφορίας το Ακόμη, κι αν αποδείκνυε ότι είχε πράγματι στη διάθεσή του τον προαναφερθέντα εξοπλισμό, πρόκειται για τέσσερα (4) γεωργικά μηχανήματα (ελκυστήρες) και οκτώ (8) εργαλεία (ποτιστικά/αντλίες) που αναλώνουν πετρέλαιο κίνησης και μόλις 14 εργαλεία (7 ποτιστικά/αντλίες, 1 γεννήτρια 7kva, 1 χορτοκοπτικό ώμου, 3 αλυσοπρίονα, 2 μπετονιέρες) που όπως ισχυρίζεται αναλώνουν βενζίνη για τη λειτουργία τους. Δηλαδή, σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά και την εικόνα της επιχείρησης, η κατανάλωση πετρελαίου από τη χρήση του ανωτέρου εξοπλισμού που ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος ότι είχε στη διάθεσή του για την οικονομική δραστηριότητά του είναι σαφώς μεγαλύτερη από την κατανάλωση βενζίνης. Καταχωρήθηκαν συνολικά χιλιάδες αποδείξεις λιανικής πώλησης αγοράς βενζίνης αμόλυβδης ανά φορολογική περίοδο. Το πλήθος των φορολογικών στοιχείων είναι υπέρογκο και ασυνήθιστο για την κοινή εμπορική πρακτική. Σε πολλές περιπτώσεις οι Α.Λ.Π. ξεπέρασαν τις **10 ανά ημέρα**, ενώ έφτασαν τις **44 Α.Λ.Π. σε μία ημέρα**. Η αρίθμηση των Α.Λ.Π. που αφορούν σε κάθε μία ημέρα δεν είναι διαδοχική που θα δικαιολογούσε ενδεχομένως την πιθανότητα ο ελεγχόμενος με μία επίσκεψη στο πρατήριο υγρών καυσίμων να γέμισε διαφορετικά δοχεία με βενζίνη τα οποία χρησιμοποίησε αργότερα ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Αντιθέτως, από την αρίθμηση διαπιστώνεται ότι μεταξύ των Α.Λ.Π. που καταχωρίστηκαν εντός της ίδιας ημέρας παρεμβάλλονται ελάχιστες Α.Λ.Π. που δεν έχουν καταχωριστεί, γεγονός που φανερώνει ότι για να μπορέσει ο ελεγχόμενος ή οι εργάτες που απασχόλησε, με ένα μοναδικό βενζινοκίνητο όχημα, να πραγματοποιήσει ο ίδιος όλες αυτές τις αγορές βενζίνης θα έπρεπε να μεταβεί στο πρατήριο υγρών καυσίμων μέχρι και **11 φορές μέσα την ίδια ημέρα**. Δεν αναγράφεται στις Α.Λ.Π. αγοράς βενζίνης ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που αφορούν, ώστε να μπορεί να κριθεί ότι το σχετικό όχημα ανήκει στην επιχείρηση του ελεγχόμενου, ότι είναι επαγγελματικό όχημα και, επομένως, οι εν λόγω δαπάνες ενδέχεται να αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα του ελεγχόμενου ή και τρίτου προσώπου. Η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας στο σώμα του φορολογικού στοιχείου (Α.Λ.Π. ή τιμολογίου) απευθείας από τον προμηθευτή κατά την παράδοση του καυσίμου δεν εξασφαλίζει ότι οι δαπάνες καυσίμων χρησιμοποιήθηκαν για επαγγελματικό όχημα του ελεγχόμενου και όχι άλλων επιχειρήσεων και δυσχεραίνει σε κάθε περίπτωση τον έλεγχο στην επαλήθευση της δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια φορολογητέων πράξεων, ιδίως στην παρούσα περίπτωση, όπου καταχωρίστηκαν χιλιάδες φορολογικά στοιχεία αγοράς βενζίνης ανά φορολογικό έτος. Η γενικευμένη χρήση Α.Λ.Π. είχε σαν αποτέλεσμα την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με την οικονομική δραστηριότητα του ελεγχόμενου και τη διαπίστωση ότι αυτές χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική δραστηριότητα.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ανάλυση της συνολικής δαπάνης καυσίμων κίνησης του ελεγχόμενου σε πετρέλαιο κίνησης (Π.Κ.) και βενζίνη αμόλυβδη (Β.Α.), ανά φορολογική περίοδο:

Φορολογική περίοδος	Συνολική καθαρή αξία καυσίμων κίνησης	Καθαρή αξία πετρελαίου κίνησης	Καθαρή αξία βενζίνης αμόλυβδης	% συμμετοχής Π.Κ. στα συνολικά έξοδα καυσίμων	% συμμετοχής Β.Α. στα συνολικά έξοδα καυσίμων
01/01 - 31/12/2018	47.037,70	18.677,21	28.360,49	39,71%	60,29%
01/01 - 31/12/2019	75.368,54	25.322,88	50.045,66	33,60%	66,40%
01/01 - 31/12/2020	74.736,06	18.124,80	56.611,26	24,25%	75,75%

Από τα δεδομένα του παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε καταχωρίσει στα βιβλία του και είχε εκπέσει ποσά δαπανών αγοράς βενζίνης αμόλυβδης κατά πολύ μεγαλύτερα από αυτά των δαπανών αγοράς πετρελαίου κίνησης γεγονός που δεν δικαιολογείται από τα

πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, ήτοι από τα οχήματα και γεωργικά μηχανήματα που είχε στην κατοχή του και χρησιμοποιούσε σε φορολογητέες πράξεις.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ανάλυση της δαπάνης αγοράς βενζίνης αμόλυβδης (Β.Α.) ανά φορολογική περίοδο:

Φορολογική περίοδος	Καθαρή αξία βενζίνης αμόλυβδης με τιμολόγια αγοράς	Πλήθος τιμολογίων αγοράς βενζίνης	Καθαρή αξία βενζίνης αμόλυβδης με Α.Λ.Π. αγοράς	Πλήθος Α.Λ.Π. αγοράς βενζίνης
01/01/2018 - 31/12/2018	15.102,64	164	13.257,85	1.065
01/01/2019 - 31/12/2019	25.106,00	431	24.939,66	1.181
01/01/2020 - 31/12/2020	20.131,88	423	36.479,38	1.215

{...} Ωστόσο, επειδή το με αριθμό κυκλοφορίας βενζινοκίνητο αγροτικό Ι.Χ. όχημα μάρκας ήταν στην κατοχή του ελεγχόμενου κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ο έλεγχος αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα στο λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, για τις δαπάνες αγοράς βενζίνης που πραγματοποιήθηκαν με λήψη τιμολογίου, συνολικής καθαρής αξίας 15.102,64€, 25.106,00€ και 20.131,88€, αντίστοιχα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο έλεγχος θα προσθέσει στα δηλωθέντα καθαρά εισοδήματα βάσει απλογραφικών λογιστικών αρχείων και δηλώσεων, την καθαρή αξία δαπανών αγοράς βενζίνης με Α.Λ.Π., καθαρής αξίας 13.257,85€, 24.939,66€ και 36.479,38€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του διατείνεται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι: «Εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε ότι ορισμένες από τις δαπάνες, τις οποίες δήλωνε και καταχωρούσε στα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία), για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, δεν είναι εκπεστέες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. Άξιο ιδιαίτερης επισήμανσης είναι το ότι ο έλεγχος, για τα έτη 2021-2022, δε διαπίστωσε καμία ανακρίβεια, οπότε και δεν πρόέκυψαν λογιστικές διαφορές.{..} Όμως ο έλεγχος δεχόμενος ότι κατείχε το βενζινοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας αγροτικό, αναγνώρισε προς έκπτωση μόνο τις δαπάνες αγοράς βενζίνης αμόλυβδης που πραγματοποιήθηκαν με λήψη τιμολογίου από τους προμηθευτές καυσίμων κατά τα ελεγχόμενα έτη. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζει τις αντίστοιχες αγορές βενζίνης που αποκτήθηκαν για τα λοιπά οχήματα, αλλά και κυρίως τα λοιπά βενζινοκίνητα μηχανήματα. Ως αιτιολογία της άρνησης ο έλεγχος προβάλλει το «ασυνήθιστο», όπως το χαρακτηρίζει, για την κοινή εμπορική πρακτική υπέρογκο πλήθος των φορολογικών στοιχείων και την εκτενή χρήση Α.Λ.Π. για την αγορά του είδους αυτού του καυσίμου και τη μη υποβολή άλλων στοιχείων, όπως τα διανυθέντα χιλιόμετρα, και τη μέση κατανάλωση, με συνέπεια, όπως αναφέρει, να μην τεκμηριώνεται από την πλευρά του ότι η αγορά και χρήση της αμόλυβδης βενζίνης συνδέονταν με την παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης. {...} Ήδη η κρίση αυτή είναι αντιφατική και σε κάθε περίπτωση δεν συνιστά νόμιμη αιτιολογία. Για τα έτη 2018- 2020 δέχεται ότι η βενζίνη που αγοράσθηκε δεν χρησιμοποιήθηκε για υποκείμενες στο φόρο πράξεις. Αντίθετα, για τα έτη 2021 και 2022, δέχθηκε ότι πέραν του πετρελαίου για την διενέργεια υποκείμενων στο φόρο πράξεων χρησιμοποιήθηκε και βενζίνη τις δαπάνες της οποίας αναγνωρίζει. {...} Εξάλλου, όπως ήδη αναφέρθηκε, για τις ανάγκες της επιχείρησής του χρησιμοποιούσε μηχανήματα που του παραχώρησε δωρεάν ο πατέρας του. Συγκεκριμένα, με συμφωνητικό / παραχωρητήριο, του είχαν παραχωρηθεί από τον πατέρα του

δωρεάν για την περίοδο- τέσσερα (4) γεωργικά μηχανήματα (ελκυστήρες) και οκτώ (8) εργαλεία (ποτιστικά/αντλίες) που αναλώνουν πετρέλαιο κίνησης και μόλις 14 εργαλεία (7 ποτιστικά/αντλίες, 1 γεννήτρια 7kva, 1 χορτοκοπτικό ώμου, 3 αλυσοπρίονα, 2 μπετονιέρες), που αναλώνουν βενζίνη για τη λειτουργία τους. Θα ήθελε στο σημείο αυτό να σημειώσει ότι, η λειτουργία των ως άνω αναγκαίων μηχανημάτων απαιτεί την αγορά βενζίνης και συνεπώς στο μέτρο που είναι αναγκαία για τη λειτουργία της επιχείρησης συνιστά αναμφίβολα εκπεστέα δαπάνη. {...} Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό του αναφορικά με τον εξοπλισμό αυτό, με την αιτιολογία ότι α) το ιδιωτικό συμφωνητικό δε συμπεριλήφθηκε στις τριμηνιαίες καταστάσεις συμφωνητικών και β) δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο πατέρας του ήταν πράγματι ιδιοκτήτης του εξοπλισμού αυτού. Οι ισχυρισμοί αυτοί, όμως, είναι παντελώς αναπόδεικτοι και αναληθείς. Αρχικά, το ιδιωτικό συμφωνητικό δεν υπάρχει στις τριμηνιαίες καταστάσεις μόνο επειδή αντισυμβαλλόμενος ήταν ο πατέρας του, οπότε θεώρησε ότι δεν υπήρχε λόγος να συμπεριληφθεί εκεί. Σε κάθε περίπτωση, το συμφωνητικό υφίσταται και προσκομίστηκε, σε ότι δε αφορά τη μη ύπαρξή του και υπό την εκδοχή του ελέγχου, δεν μπορεί να θεμελιώσει την απόρριψη της δαπάνης, στο μέτρο, που έχει προσκομισθεί».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (απλογραφικά βιβλία), για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, χίλιες εξήντα πέντε (1.065), χίλιες εκατόν ογδόντα μία (1.181) και χίλιες διακόσες δέκα πέντε (1.215) αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), για δαπάνες προμήθειας καυσίμων (βενζίνης και πετρελαίου κίνησης), συνολικής καθαρής αξίας 13.257,85€, 24.939,66€ και 36.479,38€, αντίστοιχα, στις οποίες: α) δεν προκύπτει ο σκοπός που εξυπηρετούσε η κάθε δαπάνη αγοράς καυσίμων και β) δεν αναγράφονταν ο Α.Φ.Μ. ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ατομικής του οντότητας.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στο λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, τις δαπάνες αγοράς καυσίμων (βενζίνης και πετρελαίου) που πραγματοποιήθηκαν με τη λήψη τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 15.102,64€, 25.106,00€ και 20.131,88€, αντίστοιχα, τα οποία τεκμηριώνουν την κάθε συναλλαγή.

Επειδή, το ανωτέρω πλήθος των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Λ.Π.), για την αγορά καυσίμων, εκτός εκείνων που πραγματοποιήθηκαν με Τιμολόγια Αγοράς, είναι σε καθημερινή βάση και με μεγάλη συχνότητα από τον ίδιο προμηθευτή (έως και 44 Α.Λ.Π. την ημέρα), είναι υπέρογκο και ασυνήθιστο, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα χαρακτηριστικά του προσφεύγοντα (μέγεθος-πολύ μικρή οντότητα, ακαθάριστα έσοδα και δαπάνες) και την κοινή εμπορική και επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή, το από ιδιωτικό συμφωνητικό, μεταξύ του προσφεύγοντος-δωρεοδόχου και του αντισυμβαλλόμενου δωρητή-πατέρα του, δε φέρει βεβαία χρονολογία και ουδέποτε υποβλήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση, επομένως ορθώς δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, καθόσον στερείται αποδεικτικής δύναμης και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε φορολογικό έτος ελέγχεται σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά και τα ευρήματα που διαπιστώνονται στο έτος αυτό. Οι διαπιστώσεις και λογιστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη διενέργεια ελέγχου, σε

μία φορολογική περίοδο, δε σημαίνει αυτόματα ότι ισχύουν και στις επόμενες ή στις προηγούμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, πραγματοποίησε εκτενή χρήση Α.Λ.Π., καταχωρώντας χιλιάδες αποδείξεις αγοράς βενζίνης στα απλογραφικά τηρούμενα βιβλία του και έως σαράντα τέσσερις (44) την ημέρα, ενώ κατά τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, δεν ακολούθησε την ίδια τακτική, καθώς συμμορφώθηκε προς τις κείμενες διατάξεις, παρουσιάζοντας μία σαφώς διαφορετική συναλλακτική εικόνα, με τη μη λήψη και καταχώρηση χιλιάδων Α.Λ.Π., αγοράς καυσίμων, σε αυτά.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή τη μη αναγνώριση της δαπάνης αγοράς καυσίμων, κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2020, δε βασίζεται στο συμπέρασμα ότι οι υπό κρίση δαπάνες ήταν προσωπικές του προσφεύγοντος, τουναντίον απέδειξε ότι αυτές δε συσχετίζονται με την παραγωγική του δραστηριότητα (δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ατομικής οντότητάς του), έχοντας ήδη αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης των τιμολογίων αγοράς καυσίμων.

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέρριψε το σύνολο της δαπάνης αγοράς καυσίμων-βενζίνης, ανά κρινόμενο φορολογικό έτος, όπως διατείνεται ο προσφεύγων, καθότι αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των τιμολογίων αγοράς του εν λόγω καυσίμου.

Επειδή, τα ληφθέντα παραστατικά (Α.Λ.Π.) με ελλιπή στοιχεία, δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη (2018-2020) και οι παραδόσεις των υγρών καυσίμων που αντιστοιχούν σε αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, η εν λόγω δαπάνη δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, ακολούθως, δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία για τις δαπάνες αγοράς καυσίμων, προκειμένου να αποδειχθεί ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της αγροτικής του εκμετάλλευσης, κατά τις συνήθεις επιχειρηματικές συναλλαγές της, εκτός των φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Λ.Σ.) εκδόσεως των προμηθευτών της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε από την πλευρά του ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται από τα άρθρα 21, 22 και 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Ανάλυση	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	3.219,08

Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	1.609,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	884,85
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.713,47

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

2)Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Ανάλυση	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	9.402,23
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	4.701,12
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.023,76
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	16.127,11

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

3)Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020.

Ανάλυση	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	13.357,41
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	6.678,71
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	20.036,12

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.