



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 19/03/2025

Αριθμ. Αποφ.: 431



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10  
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : [ded.thess@.aade.gr](mailto:ded.thess@.aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .... του .... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες μεταφοράς ασφάλτου για σκυρόστρωμα» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «εργασίες χειριστή μηχανημάτων κατασκευών & οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτίο» με έδρα στο . ... ..., περιοχή ..., Τ.Κ. ... κατά α)της υπ' αριθμ. .../06-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, β)της υπ'αριθμ. .../06-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, γ)της υπ'αριθμ. .../06-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021 και δ)της υπ'αριθμ. .../06-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 27-11-2024 έκθεση απόψεων του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του .... του .... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../06-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 26.473,49€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 13.236,75€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **39.710,24€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../06-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 14.229,95€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 7.114,98€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **21.344,93€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../06-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 20.086,75€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4987/2024 ύψους 10.043,38€, ήτοι συνολικό ποσό **30.130,13€**, ενώ δεν του αναγνωρίζεται πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 26,59€.

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../06-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 11.582,67€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4987/2024 ύψους 5.791,34€, ήτοι συνολικό ποσό **17.374,01€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2021 & 2022 από το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../20-05-2024 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Στις 12-06-2024 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ. ..../27-05-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018, ενώ στις 12-07-2024 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. ..../2024 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών. Στα πλαίσια διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019, η φορολογική αρχή στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε από τα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες συνολικού ποσού 75.393,80€ στο φορολογικό έτος 2021 και 48.156,50€ στο φορολογικό έτος 2022, που αφορούν αποσβέσεις, δαπάνες βενζίνης, προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και λοιπές δαπάνες ανέγερσης οικοδομής. Επίσης, προσαύξησε και στα δύο έτη τον Κωδ. 735 «*δαπάνες αγοράς ή ανέγερσης οικοδομών*» της δήλωσης φόρου εισοδήματος Ε1 με το ποσό των 10.511,91€ στο έτος 2021 & 11.465,68€ στο έτος 2022 και απέρριψε και στα δύο έτη το συμπληρωμένο ποσό του Κωδ. 787 «*ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών*», καθώς διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν διαθέτει εισόδημα προς ανάλωση. Στη φορολογία Φ.Π.Α., στο έτος 2021 ο έλεγχος απέρριψε από τις φορολογητέες εισροές δαπάνες ανακατασκευής κτιρίου κατοικίας του προσφεύγοντα & προσωπικές δαπάνες ύψους 11.902,35€ πλέον Φ.Π.Α. εισροών ύψους 2.856,56€ και δαπάνες βενζίνης ύψους 62.235,45 πλέον Φ.Π.Α. εισροών ύψους 14.958,11€ και στο έτος 2022 απέρριψε από τις φορολογητέες εισροές δαπάνες ανακατασκευής κτιρίου ύψους 7.268,99€ πλέον Φ.Π.Α. 1.743,08€ και δαπάνες βενζίνης ύψους 40.887,51€ πλέον Φ.Π.Α. 9.813,00€.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../01-10-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλλε το υπ' αριθμ. ..../2024 υπόμνημα αντιρρήσεων το οποίο απορρίφθηκε από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **20-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 21,22 και 23 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) και 30,32 του Φ.Π.Α. (ν.2859/2000). Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ανατιολόγητες κατά το μέρος που έκριναν ότι δεν αναγνωρίζονται δαπάνες βενζίνης και ανακατασκευής κτιρίου γιατί δεν είναι παραγωγικές και δεν αφορούν τη λειτουργία της επιχείρησης. Η επιχείρησή του διαθέτει μηχανήματα έργου, βενζινοκίνητα εργαλεία και εργαλεία με χρήση γεννήτριας για τα οποία απαιτείται η κατανάλωση μεγάλης ποσότητας βενζίνης. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή, προκειμένου να απορρίψει τις δαπάνες βενζίνης προβάλλει τον ισχυρισμό ότι είναι ο μοναδικός χειριστής μηχανήματος έργου, καθώς επικουρικά απασχολούνται μέλη της οικογένειάς του. Αυθαίρετη η εκτίμηση του ελέγχου ότι η μέση ημερήσια κατανάλωση βενζίνης αντιστοιχεί σε 50 λίτρα ημερησίως, αφού δεν στηρίζεται σε οποιοδήποτε τεχνικό εγχειρίδιο, μαρτυρία ή άλλο αποδεικτικό μέσο. Ο έλεγχος συνάγει ως συμπέρασμα το γεγονός που θα έπρεπε να αποδείξει. Προσκομίζει εγχειρίδιο χρήσης για το ηλεκτροπαραγωγό ζεύγος (γεννήτρια) βενζίνης τύπου Ionsin 3500 ddc χωρητικότητας 15 λίτρων από όπου προκύπτει μέση κατανάλωση περίπου 2 λίτρα βενζίνης την ώρα. Ανατιολόγητη η απόρριψη των δαπανών ανακατασκευής την οποία ο έλεγχος απέρριψε θεωρώντας ότι αφορά την κατοικία του. Η πισίνα κατασκευάστηκε για να παρουσιάζεται σε υποψήφιους πελάτες.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. και της Πολ. 1113/2015. Η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο σκοπιμότητας και του προσήκοντος μέτρου των επίμαχων δαπανών της ατομικής του επιχείρησης. Οι δαπάνες βενζίνης είναι απαραίτητες για τη λειτουργία της επιχείρησης και την επίτευξη του επιχειρηματικού του σκοπού.
3. Παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί του δικαιώματος στην περιουσία.

### **Ως τους ως άνω ισχυρισμούς**

**Επειδή,** στο ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

**Άρθρο 21** – 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 εκκαθάρισής 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, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

**Άρθρο 22** – Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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.[...].».

Άρθρο 23 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: .....

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...].»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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 συνήθεις 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. 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** στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2021 καταχώρησε 4263 φορολογικά παραστατικά δαπανών βενζίνης συνολικής καθαρής αξίας 82.374,55€ πλέον Φ.Π.Α. και στο φορολογικό έτος 2022 καταχώρησε 2587 φορολογικά παραστατικά δαπανών βενζίνης συνολικής καθαρής αξίας 65.445,77€ πλέον Φ.Π.Α.

Από το μητρώο παγίων που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τα αντίγραφα των αδειών των μηχανημάτων έργου διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος κατά το διάστημα 01.01.2021-31.12.2022 διέθετε τα ακόλουθα μηχανήματα έργου: 1) φορτηγό - γερανός με αριθ. Πίν.... . πετρελαιοκίνητο, 2) τροχοφόρο φορτωτή με αριθ. πιν. .... μηχανήμα τύπου BOB-CAT που κινείται και λειτουργεί μόνο με πετρέλαιο και 3) εκσκαπτικό μηχάνημα με αριθ. πιν. .... πετρελαιοκίνητο που για τη λειτουργία του χρειάζεται γεννήτρια. Το εκσκαπτικό μηχάνημα με αριθ. πιν. ... αγοράστηκε στις 16.06.2022 από τη Βουλγαρία και είναι πετρελαιοκίνητο και το εκσκαπτικό μηχάνημα με αριθ. .... αγοράστηκε στις 18.11.2022 από τη Βουλγαρία και είναι πετρελαιοκίνητο, ενώ σύμφωνα με το μητρώο παγίων δεν υπάρχουν άλλα μηχανήματα για το ελεγχόμενο διάστημα. Ο προσφεύγων δήλωσε ότι μεταξύ άλλων, έχει στην κατοχή του έξι βενζινοκίνητα εργαλεία, 3 πριόνια, 2 μεσινέζες και 1 πλυστικό-

αποφρακτικό. Επίσης, έχει 2 τροχούς και 2 κομπρεσέρ, που για να λειτουργήσουν χρειάζονται γεννήτρια.

Στο φορολογικό έτος 2021 από τα 4263 φορολογικά παραστατικά δαπανών βενζίνης που καταχώρησε και εξέπεσε ο προσφεύγων, τα 3921 παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 72.349,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.365,67€ εκδόθηκαν από την εταιρεία .... Μον. Α.Ε., 224 παραστατικά καθαρής αξίας 6.738,30€ πλέον Φ.Π.Α. 1.617,52€ εκδόθηκαν από την εταιρεία .... Α.Ε. και τα υπόλοιπα 134 παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 4.076,27€ πλέον Φ.Π.Α. 789,02€ εκδόθηκαν από λοιπούς προμηθευτές (σελ. 14-15 έκθεσης φ.ε.). Από αυτά τα στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων λάμβανε κατά μέσο ημερήσιο όρο 14,21 παραστατικά την ημέρα (4263/300 ημέρες), τα περισσότερα εκ των οποίων έχουν συνεχόμενη ή πολύ κοντινή αρίθμηση, με χρονική απόσταση μεταξύ τους μερικών λεπτών από διαφορετικά πρατήρια υγρών καυσίμων, ενώ στη συντριπτική πλειοψηφία τους, τα 3921 παραστατικά εκδόθηκαν από το πρατήριο υγρών καυσίμων «.... ΜΟΝ. Α.Ε.» ΑΦΜ .... που βρίσκεται στην ....., πολύ κοντά στην έδρα του ελεγχόμενου στο .... Από τα ως άνω παραστατικά αγοράς βενζίνης προκύπτει ότι η μέση καθαρή τιμή αγοράς της βενζίνης για το 2021 ήταν 1,2552€. Κατά συνέπεια η συνολική ποσότητα βενζίνης που αντιστοιχεί στις 82.374,55€ συνολικής καθαρής αξίας είναι ίση με  $82.374,55\text{€} / 1,2552 = 65.624,44$  λίτρα βενζίνης.

Από τα παραστατικά εσόδων και από τα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας-ανάθεσης έργου που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε ότι η πλειονότητα των έργων που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος το διάστημα 01.01.2021-31.12.2021 ήταν σε απόσταση μεγαλύτερη των 10 χιλιομέτρων (. ...., .....) τόσο από την έδρα του, όσο και από το εν λόγω πρατήριο υγρών καυσίμων.

Στο φορολογικό έτος 2022 από τα 2587 φορολογικά παραστατικά δαπανών βενζίνης που καταχώρησε και εξέπεσε ο προσφεύγων τα 2159 παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 53.166,54€ πλέον Φ.Π.Α. 12.760,84€ εκδόθηκαν από την εταιρεία .... Μον. Α.Ε., 269 παραστατικά καθαρής αξίας 7.598,64€ πλέον Φ.Π.Α. 1.824,08€ εκδόθηκαν από την εταιρεία .... Α.Ε. και τα υπόλοιπα 159 παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 4.680,39€ πλέον Φ.Π.Α. 1.123,34€ εκδόθηκαν από λοιπούς προμηθευτές (σελ. 24-25 έκθεσης φ.ε.). Από αυτά τα στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων λάμβανε μέσο ημερήσιο όρο 8,63 παραστατικά την ημέρα (2587/300 ημέρες), τα περισσότερα εκ των οποίων έχουν συνεχόμενη ή πολύ κοντινή αρίθμηση, με χρονική απόσταση μεταξύ τους μερικών λεπτών από διαφορετικά πρατήρια υγρών καυσίμων, ενώ στη συντριπτική τους πλειοψηφία 2159 παραστατικά προέρχονται από το πρατήριο .... ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε.

Η μέση καθαρή τιμή αγοράς στο έτος 2022 προσδιορίστηκε σε 1,6391€, ενώ η ποσότητα βενζίνης που αντιστοιχεί σε 65.445,77€ ανέρχεται σε 39.927,35 λίτρα βενζίνης ( $65.445,77 / 1,6391$ ).

Από τα παραστατικά εσόδων και από τα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας-ανάθεσης έργου που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε ότι η πλειονότητα των έργων που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος το διάστημα 01.01.2022-31.12.2022 ήταν σε απόσταση μεγαλύτερη των 10 χιλιομέτρων (..., ....) τόσο από την έδρα του ελεγχόμενου όσο και από το εν λόγω πρατήριο υγρών καυσίμων, ενώ σε πολλά δεν αναγράφεται ο τόπος παροχής της υπηρεσίας.

Οι ως άνω ποσότητες βενζίνης κρίθηκαν από τον έλεγχο υπερβολικές, ειδικότερα σε σχέση με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν απασχολεί προσωπικό και είναι ο μοναδικός χειριστής μηχανήματος έργου, οπότε δεν ήταν δυνατή η ταυτόχρονη λειτουργία πέραν του ενός μηχανήματος, γεγονός που καθιστά αδύνατη τη συνεχή μετακίνησή του κατά τη διάρκεια της ημέρας για αγορά βενζίνης. Επιπλέον, τα φορτηγά που αναγράφονται στο μητρώο παγίων είναι πετρελαιοκίνητα και για τα μικρότερα εργαλεία-μηχανήματα που αναφέρει ότι έχει στην κατοχή του ο ελεγχόμενος, (πριόνια, μεσινέζες, κομπρεσέρ, γεννήτριες κ.λ.π.) ο έλεγχος έκρινε ότι έχουν πάρα πολύ μικρή κατανάλωση βενζίνης ενώ τα μηχανήματα τύπου bob cut και τα φορτηγά δεν χρειάζονται βενζίνη για να λειτουργήσουν. Ωστόσο, δεχόμενος το γεγονός ότι τα διάφορα μηχανήματα - εργαλεία για να λειτουργήσουν απαιτούν την κατανάλωση βενζίνης, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε και αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών βενζίνης που αφορά το σύνολο της αξίας των παραστατικών του προμηθευτή ..... Α.Ε. και των ..... για κάθε έτος, συνολικής καθαρής αξίας 10.025,55€ στο έτος 2021 & 12.279,03€ στο έτος 2022 και αναγνώρισε επίσης κατ' αναλογία την ίδια αξία από τα παραστατικά του προμηθευτή ..... Α.Ε. για κάθε έτος. Αποδέχθηκε δηλαδή, ως μέση ημερήσια κατανάλωση βενζίνης σχεδόν 50 λίτρα. Πιο συγκεκριμένα, θεωρώντας ότι το μηχανήμα λειτουργεί 10 ώρες ημερησίως, έξι ημέρες την εβδομάδα και 25 ημέρες το μήνα προκύπτει μέση ωριαία κατανάλωση βενζίνης 50 λίτρα/10 ώρες = 5 λίτρα την ώρα. Επομένως, αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες βενζίνης ύψους 20.051,55€ πλέον Φ.Π.Α. στο έτος 2021 ύψους 24.558,06€ στο έτος 2022, και δεν αναγνώρισε δαπάνες ποσού 62.325,45€ πλέον Φ.Π.Α. 14.958,11€ στο έτος 2021 και ποσού 40.887,51€ πλέον Φ.Π.Α. 9.813,00€ στο έτος 2022.

**Επειδή,** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εκτίμηση του ελέγχου σχετικά με τη μέση ημερήσια κατανάλωση βενζίνης είναι αυθαίρετη, καθώς δεν στηρίζεται σε οποιοδήποτε συγκριτικό στοιχείο, τεχνικό εγχειρίδιο ή οποιοδήποτε αποδεικτικό μέσο. Από το προσκομιζόμενο εγχειρίδιο χρήσης για γεννήτρια βενζίνης τύπου loncin 3500ddc χωρητικότητας 15 λίτρων προκύπτει ότι η μέση κατανάλωση βενζίνης είναι περίπου 2 λίτρα την ώρα. Επομένως, για 10 ώρες χρήσεις απαιτούνται 20 λίτρα βενζίνης, ενώ λαμβάνοντας υπόψη ότι τίθενται ταυτόχρονα σε λειτουργία περισσότερα μηχανήματα είναι σαφές ότι η εκτίμηση ότι η μέση ημερήσια κατανάλωση βενζίνης των 50 λίτρων καθίσταται αβάσιμη.

**Επειδή,** ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι κατέχει τέσσερις γεννήτριες βενζίνης (loncin 3500ddc) χωρητικότητας 15 λίτρων με μέση κατανάλωση 8 λίτρα την ώρα (2 λίτρα η κάθε μία), ένα πλυστικό – αποφρακτικό μηχανήμα με μέση κατανάλωση 8 λίτρα την ώρα, 3 ασφατοκόπτες βενζινοκίνητου τύπου Husqvarna k 770, με μέση κατανάλωση βενζίνης 2,5 λίτρα την ώρα ο καθένας και δύο μεσινέζες με μέση κατανάλωση βενζίνης 0,8 λίτρα βενζίνης το καθένα.

**Επειδή**, από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία και την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το κάθε εργαλείο κατά μέσο όρο καταναλώνει το πολύ 2 λίτρα βενζίνης την ώρα, ενώ για το πλυστικό – αποφρακτικό μηχανήμα που, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων καταναλώνει 8 λίτρα την ώρα δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Η χρήση ενός εργαλείου για 10 ώρες ημερησίως απαιτεί 20 λίτρα βενζίνης, ενώ η χωρητικότητα βενζίνης στις γεννήτριες είναι 15 λίτρα και στα υπόλοιπα μηχανήματα μικρότερη. Περαιτέρω, δεν είναι δυνατή η ταυτόχρονη χρήση των όλων των μηχανημάτων επί οκτώ ή δέκα ώρες ημερησίως, ώστε να δικαιολογείται η κατανάλωση βενζίνης άνω των 50 λίτρων ημερησίως, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν απασχολούσε προσωπικό, ενώ η επίκληση της περιστασιακής παροχής εργασίας από συγγενικά του πρόσωπα, δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη χρήση των βενζινοκίνητων εργαλείων τόσο εκτεταμένα που να καταναλώνουν 65.624 λίτρα στο έτος 2021 και 39.927 λίτρα στο έτος 2022.

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ.1 του ν.5104/2024 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.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε η ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων του φορολογούμενου, ο ισχυρισμός σχετικά με τον περιορισμό του δικαιώματος στην περιουσία απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **20-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του .... με **ΑΦΜ** ....

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

1)Επί της υπ' αριθμ. ....**/06-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

| Κύριος φόρος                   | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|--------------------------------|--------------------|--------------------|
|                                | 26.473,49 €        | 26.473,49 €        |
| Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2022 | 13.236,75 €        | 13.236,75 €        |
| <b>Συνολικό ποσό</b>           | <b>39.710,24 €</b> | <b>39.710,24 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ. ....**/06-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

| Κύριος φόρος                   | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|--------------------------------|--------------------|--------------------|
|                                | 14.229,95 €        | 14.229,95 €        |
| Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2022 | 7.114,98 €         | 7.114,98 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>           | <b>21.344,93 €</b> | <b>21.344,93 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της με αριθμό ....**/06-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

| Κύριος φόρος                      | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΑΠΟΦΑΣΗΣ          | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|-----------------------------------|--------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|                                   |              | 20.086,75 €       | 20.086,75 €       | 20.086,75 €       |
| Πρόστιμο άρ.58Α του ν.4987/2022   |              | 10.043,38 €       | 10.043,38 €       | 10.043,38 €       |
| <b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b> |              | <b>30.130,13€</b> | <b>30.130,13€</b> | <b>30.130,13€</b> |
| <b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b> | <b>26,59</b> |                   |                   | <b>26,59 €</b>    |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ.1 του ν.5104/2024

4)Επί της με αριθμό **../06-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

| Κύριος φόρος                    | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΑΠΟΦΑΣΗΣ          |
|---------------------------------|-------------------|-------------------|
|                                 | 11.582,67 €       | 11.582,67 €       |
| Πρόστιμο άρ.58Α του ν.4987/2022 | 5.791,34 €        | 5.791,34 €        |
| <b>Συνολικό ποσό</b>            | <b>17.374,01€</b> | <b>17.374,01€</b> |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ.1 του ν.5104/2024

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης  
α/α**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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