



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 12/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2559

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, ο οποίος διατηρεί ατομική αγροτική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....», έδρα στη Τ.Κ. και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας-απλογραφικά, κατά:

- της με αριθμό/24-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου,

- της με αριθμό/24-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου,

- της με αριθμό/24-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία από 24/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό/24-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 4.400,45 ευρώ, τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 329,94 ευρώ, εισφορά ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 65,99 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 2.200,23 ευρώ, πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 164,97 ευρώ, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου 32,99 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 959,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **8.153,96** ευρώ.

- Με τη με αριθμό/24-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 11.134,56 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ποσού 5.567,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **16.701,84** ευρώ.

- Με τη με αριθμό/24-04-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους **2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00** ευρώ, λόγω μη ανταπόκρισής του σε αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 24/04/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων, που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθμό/16-09-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Λόγω επικείμενης παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου/προστίμου για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατά προτεραιότητα για το έτος αυτό.

Στη συνέχεια διενεργήθηκε ο παρόντας έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4987/2022, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά βιβλία καθώς και μέρος των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018 και συντάχθηκε το με αριθμό 1/07-02-2022 Πρακτικό και η σχετική απόδειξη παραλαβής.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα

Taxis και Elenxis, ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αριθμό/15-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν.4987/2022, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την 20/03/2024. Επί του ως άνω σημειώματος ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις απόψεις του ούτε προσκόμισε οιοδήποτε άλλο στοιχείο με αποτέλεσμα να οριστικοποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε η από 24/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συγκεκριμένα από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- **Εκπιπόμενες - Μη εκπιπόμενες δαπάνες:**

Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 12.838,57 ευρώ, οι οποίες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Προσωπικές/καταναλωτικές δαπάνες μη παραγωγικές (αρ. 23 ν.4172/2013)	1.416,33	339,89	1.756,22
Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά	10.249,64	2.098,13	12.347,77
Διπλά εκπεσθείσες δαπάνες	1.172,60	281,70	1.454,30
ΣΥΝΟΛΟ	12.838,57	2.719,72	15.558,29

- **Απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων:**

Κατά την επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Μη καταχώρηση παραστατικών εσόδων στα τηρούμενα βιβλία	15.694,37	2.040,25	17.734,62

Κατόπιν αυτών τα τελικά φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	27.822,90	27.822,90+15.694,37= 43.517,27	15.694,37
μείον κόστος πωληθέντων	0,00	0,00	0,00
Μείον δαπάνες χρήσης	35.520,02	35.520,02	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		12.838,57	12.838,57
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΖΗΜΙΕΣ/ΚΕΡΔΗ	-7.697,12	20.835,82	28.532,94

•Μη

δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία:

Δε δηλώθηκε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσού 1.000,00 ευρώ X 100% X 6 μήνες= 6.000,00 ευρώ με μισθωτή τον με ΑΦΜ και ποσού 1.666,00 ευρώ X 50% X 6 μήνες=4.998,00 ευρώ με μισθωτή τον με ΑΦΜ

Συνολικά ποσό 10.998,00 ευρώ καταλογίστηκε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε.

Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ως άνω, στη φορολογία Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. αγορών/δαπανών για τις οποίες δεν υπήρχε δικαίωμα έκπτωσης, μη προσκόμισης παραστατικών δαπανών και λόγω μη απόδοσης Φ.Π.Α. εκροών τιμολογίων που δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία.

Επιπλέον διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Στο τηρούμενο λογιστικό αρχείο, στο σκέλος των εσόδων, έχουν καταχωρηθεί έσοδα 22.896,36 ευρώ με Φ.Π.Α. 13% 2.976,54 ευρώ. Στις δηλώσεις Φ.Π.Α. έχει μεταφερθεί ποσό φορολογητέων εκροών 13% 19.838,69 ευρώ και αναλογούν Φ.Π.Α. 2.579,02 ευρώ. Συνεπώς προκύπτει η ακόλουθη διαφορά για καταλογισμό:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	19.838,69	22.896,36	3.057,67
ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ 13%	2.579,02	2.976,54	397,52

Η διαφορά εντοπίζεται στο 1^ο τρίμηνο 2018.

- Έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία απαλλασσόμενες πωλήσεις ποσού 279,77 ευρώ για το 1^ο τρίμηνο 2018 και 113,20 ευρώ για το 2^ο τρίμηνο 2018, ποσά που έχουν μεταφερθεί και στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α. (κωδ. 349). Δεν προσκομίσθηκαν όμως τα τιμολόγια ούτε άλλα στοιχεία για την τεκμηρίωση της απαλλαγής για το ποσό των 279,77 ευρώ του 1^{ου} τριμήνου 2018.

Συνολικά οι διαφορές και τα οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α. από το διενεργηθέντα έλεγχο και τα ευρήματα αυτού, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Φορολογικό Έτος 2018		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	19.838,69	38.870,50	19.031,81
Αξία φορολογητέων εισροών	29.960,13	17.121,56	12.838,57

Φόρος εκροών	2.579,02	5.053,16	2.474,14
Φόρος εισροών	3.243,73	-6.081,40	9.325,13
Πιστωτικό Υπόλοιπο	664,71		664,71
Χρεωστικό Υπόλοιπο		11.134,56	11.134,56
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		5.567,28	5.567,28
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.701,84	16.701,84

Ε.Λ.Π.

Καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η ακόλουθη παράβαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 01/01/2022-31/12/2022

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ίδιου νόμου.	250,00 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται νομιμότητας καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου προς καταλογισμό, έχει υποπέσει σε παραγραφή για το φορολογικό έτος 2018.

2^{ος} ισχυρισμός: ασθένεια του υπεύθυνου λογιστή.

3^{ος} ισχυρισμός: εσφαλμένα απορρίφθηκαν τα τιμολόγια αγοράς καυσίμων στο επιβατηγό αυτοκίνητό του καθώς και τα έξοδα αγοράς καυσίμων σε δοχεία. Παραβίαση αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται νομιμότητας καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου προς καταλογισμό, έχει υποπέσει σε παραγραφή για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Παραγραφή» του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.».

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 άρθρου 37 του

ν.5104/2024. Εν προκειμένω, για το φορολογικό έτος 2018 η διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους 2019, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους 2018, ήτοι έως την 31/12/2024. Ομοίως η διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους 2019, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (4^{ου} τριμήνου 2018), ήτοι έως την 31/12/2024.

Σημειώνουμε ότι οι επικαλούμενες διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 84 του ν.2238/1994 του προσφεύγοντος, αφορούν χρήσεις μέχρι και την 31/12/2013.

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 26/04/2024, εντός δηλαδή της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως ουσία και νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι από μέρους του παραλείψεις, όπως για παράδειγμα η μη προσκόμιση των ζητηθέντων λογιστικών στοιχείων και η μη δήλωση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, οφείλονται στα σοβαρά προβλήματα υγείας καθώς και τις αμέλειες του λογιστή του, ο οποίος επιπλέον απώλεσε τα προαναφερόμενα παραστατικά δαπανών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), 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.

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. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιασδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή συνεπώς, 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, και δεν απαλλάσσεται από τη σχετική ευθύνη ακόμη και στην περίπτωση που αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Ακόμα οφείλει σε κάθε περίπτωση να επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια και να ελέγχει τα δεδομένα των δηλώσεων που υποβλήθηκαν, τις εγγραφές που καταχωρηθήκαν στα λογιστικά της αρχεία, να λαμβάνει γνώση για όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία και να επιβεβαιώνει την ακρίβεια αυτών ιδιαιτέρως ως προς τα έσοδα.

Τέλος βάσει της διαμορφωθείσας νομολογίας τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεση), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου έχει –κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (ΣτΕ 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95).

Κατόπιν αυτών ο ανωτέρω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσία και νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν, κατά παράβαση των αρχών αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης: α) τα τιμολόγια αγοράς καυσίμων (βενζίνης) στο εννέα θέσεων επιβατηγό αυτοκίνητό του με αριθμό κυκλοφορίας, καθόσον αυτό χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά για τη μεταφορά των εργατών στις γεωργικές καλλιέργειες, β) τα έξοδα αγοράς καυσίμων σε δοχεία που χρησιμοποιούνταν για τα ψεκαστικά μηχανήματα, τα χορτοκοπτικά μηχανήματα, τις γεννήτριες κ.τ.λ., τα οποία όμως δεν απέγραψε ο λογιστής του και γ) τα έξοδα αγοράς ζωοτροφών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής. Συνεπώς 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, με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, 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 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.*

Επειδή, με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...»

Επειδή, με το άρθρο 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...

4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι

εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή, με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/04/2024 έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε η καταχώρηση παραστατικών συνολικής καθαρής αξίας 1.416,33 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 339,89 ευρώ, για τα οποία δε διαπιστώνεται η παραγωγικότητα και η πραγματοποίηση τους για το συμφέρον της επιχείρησης αλλά ότι πρόκειται για καταναλωτικές/προσωπικές μη παραγωγικές δαπάνες.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν δαπάνες για καύσιμα (βενζίνη) στο επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο του προσφεύγοντος με αριθμό κυκλοφορίας, ενώ διαθέτει πετρελαιοκίνητο φορτηγό Ι.Χ. για την αγροτική του δραστηριότητα, αγορά καυσίμων με τιμολόγιο χωρίς αναγραφή του οχήματος ώστε να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος και αγορά καυσίμου (βενζίνη-πετρέλαιο) σε δοχείο χωρίς άλλη πληροφόρηση. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων διαθέτει σε κίνηση για το έτος 2018 εκτός από το ως άνω Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, το με αριθμό κυκλοφορίας (πετρελαιοκίνητο από 15/06/2018) Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο, καθώς και το με αριθμό κυκλοφορίας πετρελαιοκίνητο φορτηγό Ι.Χ.

Οι ως άνω δαπάνες αφενός κρίθηκαν ως λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και αφετέρου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο αναλογούν Φ.Π.Α., καθόσον για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, για τις δαπάνες που αφορούν καύσιμο βενζίνη στο εννέα θέσεων επιβατηγό Ι.Χ. αυτοκίνητο του προσφεύγοντος με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο τέθηκε σε ακινησία την 09/10/2018, δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τη χρησιμοποίησή του για τη δραστηριότητα

της επιχείρησής του.

Επειδή, ως προς τα καύσιμα σε δοχείο με την προσφυγή του ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι χρησιμοποιούνται σε γεωργικά μηχανοκίνητα εργαλεία και μηχανήματα, τα οποία δεν απογράφηκαν λόγω αμέλειας του λογιστή.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε Μητρώο Παγίων ή άλλα στοιχεία ώστε να διαπιστωθεί εάν οι εν λόγω δαπάνες, που αφορούν καύσιμο (βενζίνη - πετρέλαιο), χρησιμοποιήθηκαν σε κάποιο γεωργικό μηχάνημα ή εργαλείο. Συγκεκριμένα δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία όπως φωτογραφίες, τιμολόγια αγοράς ή άλλος τίτλος κτήσης και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο τεκμηρίωσης που να αποδεικνύει την κυριότητα ή με οποιαδήποτε άλλη έννομη σχέση την κατοχή και χρήση αυτών.

Τέλος ως προς τα έξοδα ζωοτροφών ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει δραστηριότητα συναφή με κτηνοτροφία ούτε πραγματοποιεί σχετικές πράξεις (εκροές).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, εν προκειμένω ουδόλως παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, καθότι, η φορολογική αρχή προέβη κατά δέσμια αρμοδιότητα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεδομένου, ότι διαπίστωσε τη συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων και από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπ' όψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Ως εκ τούτου, ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 24/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 22/05/2024 και με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ** και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /24-04-2024, /24-04-2024 και .24..04-2024 προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

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

Φορολογικό έτος 2018

- Η με αριθμό/24-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:
Σύνολο φόρων για καταβολή 8.153,96 ευρώ.

- Η με αριθμό/24-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:
Σύνολο φόρων για καταβολή 16.701,84 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2022

- Η με αριθμό/24-04-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022:

Σύνολο φόρων για καταβολή 250,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.