



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/01/2019

Αριθμός απόφασης: 500

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./05-09-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./05-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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. /05-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 66.262,94€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 63.591,55 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 6.916,79€, ήτοι συνολικό ποσό 136.761,28€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 05/09/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. /01-10-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων, από την οποία προέκυπτε ποσό φόρου για επιστροφή ύψους 10.953,72€ .

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (.....) σε 176.830,69€ αντί των δηλωθέντων με την ως άνω τροποποιητική δήλωση 15.643,71€. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι ποσό δαπάνης ύψους **158.000,00€** για αμοιβές σε εργάτες δακοκτονίας δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και προστίθεται στα κέρδη χρήσης διότι δεν έχει καταβάλει ασφαλιστικές εισφορές για τις αμοιβές στους εργάτες οι οποίοι υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ, ως οιονεί μισθωτοί. Ομοίως, ο έλεγχος έκρινε ότι ποσό δαπάνης ύψους **3.186,98€** που είχε δηλωθεί στον 535 «διάφορα έξοδα» του Εντύπου Ε3, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα παραστατικά δαπανών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να εξαφανισθεί άλλως να τροποποιηθεί επί τα βελτίω η εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ.1073/2018.
2. Εσφαλμένη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§2 του ν.2960/1999 και του άρθρου 28§2 του ν.4174/2013. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το σώμα της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρους Εισοδήματος, αυτή έχει ως έρεισμα την υπ' αριθ. /13-06-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου (η οποία μας είναι απολύτως άγνωστη καθώς δεν μας κοινοποιήθηκε ποτέ), η οποία είναι έτερη από την

αναφερόμενη εντολή ελέγχου στην κοινοποιηθείσα από 07.09.2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, όπου σύμφωνα με την τελευταία έρευνα του παρόντος ελέγχου και της έκδοσης της κοινοποιηθείσας Έκθεσης Ελέγχου είναι η υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου. Εκ των ως άνω συνάγεται ότι η αναγραφή διαφορετικών εντολών ελέγχου μεταξύ της προσβαλλόμενης και του νομίμου ερείσματος της (Έκθεση Ελέγχου) καθιστά μη νόμιμη την έκδοση αμφοτέρων.

3. Αναρμοδίως έκρινε η Φορολογική Διοίκηση ότι υφίστατο υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Η Φορολογική Διοίκηση είναι απολύτως αναρμόδια να κρίνει, το πρώτον, το ασφαλιστικό καθεστώς ή τις ασφαλιστικές υποχρεώσεις οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου. Η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να ελέγξει την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών και όχι να θέσει το πρώτον υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Ως εκ τούτου, είναι μη νόμιμη η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης στην Έκθεση Ελέγχου, που αποτελεί το νόμιμο έρεισμα της προσβαλλόμενης, ότι το ποσό των 158.000 ευρώ αποτελεί λογιστική διαφορά εξ' αιτίας μη καταβολής ή βεβαίωσης ασφαλιστικών εισφορών, καθόσον τέτοια κρίση της Φορολογικής Διοίκησης προϋπέθετε τουλάχιστον να διαπιστωθεί με νόμιμο τρόπο, ήτοι από το αρμόδιο όργανο, υποχρέωση καταβολής εργοδοτικών-ασφαλιστικών εισφορών, όρος που δεν συντρέχει στην παρούσα περίπτωση.

4. Αβάσιμη η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης περί υποχρέωσης καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31§1 περ. α' του ν. 2238/1994, η νομιμότητα της έκπτωσης των εξόδων μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού συναρτάται με την βεβαίωση ή την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών, οι οποίες προσδιορίζονται από τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό. Εν προκειμένω, όπως ρητώς αναφέρει η κοινοποιηθείσα Έκθεση Ελέγχου, το Τοπικό Υποκατάστημα Σητείας δεν έχει βεβαιώσει εργοδοτικές-ασφαλιστικές εισφορές σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 2012. Επομένως, δεν πληρούται η ελάχιστη προϋπόθεση της ως άνω διάταξης του ν. 2238/1994.

5. Αβάσιμη η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης περί υπαγωγής των εν λόγω προσώπων σε καθεστώς ασφαλίσεως. Σύμφωνα με την συνδυαστική ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 15 του ΚΒΣ και 2 του α.ν. 1846/1951 συνάγεται ότι η προσκομιδή αποδείξεων δαπάνης δεν αρκεί άνευ ετέρου για την εξαγωγή του συμπεράσματος, ότι μεταξύ του εκδότη και του λήπτη του στοιχείου υφίσταται σχέση εργασίας, ώστε να οφείλονται εργοδοτικές-ασφαλιστικές εισφορές. Εν προκειμένω, η Φορολογική Διοίκηση με την Έκθεση Ελέγχου της μη νόμιμα, και σε κάθε περίπτωση αναπόδεικτα, έκρινε ότι οι λήπτες των εν λόγω Αποδείξεων Δαπανών ήταν μισθωτοί ή ότι εν γένει υφίστατο μεταξύ ημών και των συγκεκριμένων προσώπων σύμβαση εργασίας, χωρίς να εξετάσει τις ειδικότερες συνθήκες κάτω από τις οποίες συνεργαστήκαμε με τα εν λόγω πρόσωπα. Σημειωτέον δε, ότι τα εν λόγω πρόσωπα, όπως μπορούν να διαβεβαιώσουν την Φορολογική Διοίκηση δεν υπέγραψαν με την επιχείρηση του προσφεύγοντος καμία σύμβαση εργασίας, η απασχόλησή των δεν ήταν σταθερή αλλά τυχαία, δεν υπάγονταν σε ωράριο εργασίας (η ημερήσια απασχόληση των δεν διήρκεσε ποτέ πέραν των τριών ωρών), απασχολήθηκαν από μία έως επτά ημέρες (αναλόγως

το πρόσωπο και τις συγκυρίες) και κατά την εκτέλεση των εργασιών τους δεν υπήρχε επίβλεψη των, εκ μέρους της επιχείρησής μας.

Ως προς τον 1^ο λόγο προσφυγής: Μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1073/2018 ορίζεται ότι:

«Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#) ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. [4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#), διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. Σε περιπτώσεις που εξαιτίας της φύσης της υπόθεσης ενδείκνυται η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, κατ' εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., θα εκδίδεται κατ' αρχήν εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του ΚΦΔ (διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά - προληπτικός έλεγχος) και, εφόσον απαιτείται, θα εκδίδεται στη συνέχεια εντολή φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένες φορολογίες και συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους.

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων

του άρθρου 15 του ν. [4174/2013](#) ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του...

Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί

Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./01-10-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων, από την οποία προέκυπτε ποσό φόρου για επιστροφή ύψους 10.953,72€ .

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω εντολής, ο έλεγχος απέστειλε, με συστημένη επιστολή, τις με αριθ. πρωτ./07-10-2016,/08-2-2017 και/10-05-2017 προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών του άρθρου 14§§1,2 του ν.4174/2013, με τις οποίες ζητούσε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του τα ακριβή αντίγραφα των μηνιαίων καταστάσεων βιβλίων εσόδων – εξόδων και των στοιχείων για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 01/01-31/12/2012) με σκοπό την ολοκλήρωση του διενεργηθέντος ελέγχου με βάση την παραπάνω σχετική εντολή.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα καθώς έλεγχος δε τήρησε το προκαταρκτικό στάδιο της κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, σύμφωνα με το κεφάλαιο Α΄ της ΠΟΛ. 1073/2018 της ΑΑΔΕ, πλην όμως η κρινόμενη περίπτωση συγκαταλέγεται στο κεφαλαίο Β΄ της ως άνω ΠΟΛ. καθώς η εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 01/10/2016 και είχαν κοινοποιηθεί ήδη οι προαναφερόμενες τρεις (3) προσκλήσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013 στον προσφεύγοντα όταν εκδόθηκε η επικαλούμενη ΠΟΛ. 1073/17-04-2018.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του είναι αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο λόγο προσφυγής: Εσφαλμένη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης διότι όπως προκύπτει από το σώμα της, αυτή έχει ως έρεισμα την υπ' αριθ./13-06-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου (η οποία του είναι απολύτως άγνωστη καθώς δεν του

κοινοποιήθηκε ποτέ) και η οποία είναι έτερη από την αναφερόμενη εντολή ελέγχου στην κοινοποιηθείσα από 07.09.2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, όπου σύμφωνα με την τελευταία έρευνα του παρόντος ελέγχου και της έκδοσης της κοινοποιηθείσας Έκθεσης Ελέγχου είναι η υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη πράξη στα έχοντας υπόψη μεταξύ άλλων αναφέρεται και η από 05/09/2018 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, στην ως άνω έκθεση η οποία συν-κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 07/09/2018 με την κρινόμενη πράξη αναφέρεται ο αριθμός και η ημερομηνία της σχετικής εντολής έλεγχου:/01-10-2016, τα στοιχεία της οποίας αναγράφονταν και στις τρεις προσκλήσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013, που ομοίως κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι προφανώς εκ παραδρομής, αναγράφηκε ως ημερομηνία έκδοσης της εντολής η 13/06/2018, στην προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, επιπροσθέτως, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται τυπική πλημμέλεια της πράξης, όμως δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη, ούτε περαιτέρω προσδιορίζει βλάβη η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τους 3^ο, 4^ο και 5^ο λόγους προσφυγής: Αναρμοδίως έκρινε η Φορολογική Διοίκηση ότι υφίστατο υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, Αβάσιμη η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης περί υποχρέωσης καταβολής ασφαλιστικών εισφορών και περί υπαγωγής των εν λόγω προσώπων σε καθεστώς ασφαλίσεως.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **15§§1,3 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περ. α΄ του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος"

«α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: ».

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, «μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000.» εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωση του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η [σταδιακή] εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 52 παράγραφος 3 του Ν. 3518/06 « 3. Εξακολουθούν να υπάγονται στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. – Ε.Τ.Α.Μ. (άρα τώρα ΕΦΚΑ/ΙΚΑ):

α) Οι απασχολούμενοι σε γεωργικές εργασίες για λογαριασμό του Δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ. κατά τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 825/1978 (ΦΕΚ 190 Α΄).

β) Οι απασχολούμενοι σε εκμεταλλεύσεις που έχουν ως αντικείμενο την ανθοκηπουρική.

γ) Οι απασχολούμενοι στη δακοκτονία, στη θηραματοπονία, στην υλοτομία, στην κοπή ξύλων, οι δασεργάτες, οι ρητινοσυλλέκτες, οι σταφιδεργάτες, καθώς και οι απασχολούμενοι σε άλλες δασονομικές υπηρεσίες.

δ) Οι απασχολούμενοι σε γεωργικές εργασίες, σε χώρους αναψυχής, σε οικολογικά πάρκα και σε εκμεταλλεύσεις, που έχουν ως αντικείμενο την έρευνα και την προστασία του περιβάλλοντος

Επειδή, στην Εγκύκλιο Ο.Α.Ε.Ε. αρ. 34/20.6.2012 Ασφαλιστική αντιμετώπιση ειδικών κατηγοριών επαγγελματιών (δασεργάτες, ρητινοσυλλέκτες, σμυριδορύκτες Νάξου κ.λπ.) αναφέρεται «....Στις περιπτώσεις των ειδικών κατηγοριών επαγγελματιών, οι οποίοι αντιμετωπίζονται όπως και οι δασεργάτες, ανήκουν οι ρητινοσυλλέκτες, οι απασχολούμενοι με τη δακοκτονία, οι σμυριδεργάτες Νάξου κ.τ.λ. οι εν λόγω επαγγελματίες εξακολουθούν να υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ως οιωνεί μισθωτοί με διατάξεις εξαιρετικού δικαίου.....»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ι.Κ.Α. αρ. 128/29.11.2007 Ασφάλιση απασχολουμένων στην Αγροτική Οικονομία Ασφάλιση απασχολουμένων στην Αγροτική Οικονομία διευκρινίζονται τα ακόλουθα: Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις καθορίζεται ο κύκλος των υπαγομένων στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ. προσώπων. Ορίζεται ειδικότερα ότι στην ασφάλισή του εξακολουθούν να υπάγονται:

4.4 Οι απασχολούμενοι στην δακοκτονία, στην θηραματοπονία (δηλ. στις συστηματικές εργασίες εκτροφής, προστασίας ή περίθαλψης θηραμάτων) στην υλοτομία, στην κοπή ξύλων, οι δασεργάτες, οι ρητινοσυλλέκτες, οι σταφιδεργάτες, καθώς και οι απασχολούμενοι σε άλλες δασονομικές υπηρεσίες. Ως δασονομικές θεωρούνται οι υπηρεσίες φύλαξης ή επιτήρησης δασικών εκτάσεων.

Επειδή, προς επίρρωση των ανωτέρω με την Εγκύκλιο Ε.Φ.Κ.Α. αρ. 35/2018 «Ασφάλιση του εποχιακού προσωπικού που απασχολείται σε προγράμματα καταπολέμησης του δάκου Ασφάλιση του εποχιακού προσωπικού που απασχολείται σε προγράμματα καταπολέμησης του δάκου» (Αρ. πρωτ.: Δ.ΑΣΦ./835/992304 της 14/08/2018) διευκρινίζεται ότι οι απασχολούμενοι στη δακοκτονία εντάσσονταν στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 52 παρ.3γ του Ν.3518/2006 (Α΄272), όπως ίσχυαν, ως υπαγόμενοι στην ασφάλιση του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

Συγκεκριμένα αναφέρεται στο έγγραφο:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του [άρθρου 64](#) του ν.[4554/2018](#) (Α'130), «Ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις - Αντιμετώπιση της αδήλωτης εργασίας - Ενίσχυση της προστασίας εργαζομένων - Επιτροπεία ασυνόδευτων ανηλίκων και άλλες διατάξεις», για τις περιπτώσεις των

ασφαλισμένων που απασχολούνται εποχιακά σε προγράμματα καταπολέμησης του δάκου της ελιάς.

Με το προϊσχύον καθεστώς, οι απασχολούμενοι στη δακοκτονία εντάσσονταν στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 52 παρ.3γ του ν.3518/2006 (Α'272), όπως ίσχυσαν, ως υπαγόμενοι στην ασφάλιση του τ.ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις του [άρθρου 64](#) του ν.[4554/2018](#), ορίζεται ότι από 1/1/2018 ειδικά για το εργατοτεχνικό προσωπικό που απασχολείται εποχιακά σε προγράμματα καταπολέμησης του δάκου της ελιάς, προκύπτει υποχρέωση υπαγωγής στην ασφάλιση, σύμφωνα με τις καταστατικές διατάξεις τ. ΟΓΑ και καταβολή ασφαλιστικών εισφορών υπέρ ΕΦΚΑ, για κύρια σύνταξη, υγειονομική περίθαλψη και Λογαριασμό Αγροτικής Εστίας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο [άρθρο 27](#) του ν.[2639/1998](#) (Α'205) (περί εργατών γης, απασχολούμενων με μισθό ή ημερομίσθιο σε γεωργικές, κτηνοτροφικές ή άλλες συναφείς επιχειρήσεις) και το [άρθρο 22](#) του ν.[3863/2010](#) (Α' 115) (περί εργόσημου ΟΓΑ) , όπως ισχύουν.»

Επειδή, εν προκειμένω, στο αριθ. πρωτ./13-09-2018 έγγραφο του Γ' ΤΟΠΙΚΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΛΑΣΙΘΙΟΥ του ΕΦΚΑ προς τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ αναφέρεται:

«Σε απάντηση του με αριθ./08-05-2018 εγγράφου σας, σας γνωρίζουμε ότι, οι απασχολούμενοι στη δακοκτονία μέχρι το 2017, εντάσσονταν στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 52 παρ. 3γ του ν.3518/2006 (Α'272), όπως ίσχυσαν, ως υπαγόμενοι στην ασφάλιση του τ. ΙΚΑ- ΕΤΑΜ.

Ως εκ τούτου το προσωπικό που απασχόλησε στην δακοκτονία ο κος θα έπρεπε να είχε ασφαλιστεί στο τ. ΙΚΑ – ΕΤΑΜ.»

Επειδή, από την από 05/09/2018 έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει εκδώσει τις με αρ. 1-87 με ημερομηνία 01-04/11/2012 αποδείξεις πληρωμής για εργάτες δακοκτονίας συνολικού ποσού 158.000,00€ (σχετική κατάσταση σελ. 5-8 της έκθεσης), στους οποίους δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 158.000,00€, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη, ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/09/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, οικονομικού έτους 2013, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **05/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**

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

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	66.262,94 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	63.581,55 €
Εισφορά αλληλεγγύης	6.916,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	136.761,28 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.