



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 06/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1058

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. /21-09-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/09/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα**, και μετά τη 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. /21-09-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 24.080,76 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 12.040,38 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.567,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **39.688,29 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 21/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /31-05-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Στα πλαίσια του ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2016:

α. Ανακτήθηκαν, μέσω του αυτοματοποιημένου ηλεκτρονικού αρχείου του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών, οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά τη διάρκεια του έτους, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν διακόσιες είκοσι τρεις (223) κινήσεις, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως αδιευκρίνιστες και ζητήθηκε η αιτιολόγηση προέλευσής τους, καθώς δεν συσχετίστηκαν με αντίστοιχη χρέωση λογαριασμών. Κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών που προσκομίστηκαν με το με αριθμ. πρωτ. /15-04-2019 υπόμνημα, ο έλεγχος αποδέχθηκε τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος σε διακόσιες δέκα επτά (217) κινήσεις, ενώ αντιθέτως τις υπόλοιπες επτά (7) χαρακτήρισε ως μη αιτιολογημένες, καταλογίζοντας προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2016, ανάλογα με το ποσοστό που αναλογεί στον προσφεύγοντα με βάση τον αριθμό των συνδικαιούχων, το ποσό των 236,18 ευρώ.

β. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων Βιβλίων και των Στοιχείων δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και προστέθηκαν ως Λογιστικές Διαφορές, δαπάνες που ανέρχονται στο ποσό των: διάφορα έξοδα 4.276,65 ευρώ + Δαπάνες Ε.Ι.Χ. Αυτοκινήτων 2.609,09 ευρώ = 6.885,74 ευρώ, μείον ποσό Φορολογικής αναμόρφωσης 1.369,51 ευρώ, για το οποίο ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο αναλυτική κατάσταση.

Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρισε στο Βιβλίο Εσόδων Εξόδων στις 17/11/2016 δαπάνη - Ζημίες από Δικαστικές Αποφάσεις ποσού = 200.000,00 ευρώ, βάσει του από 17/11/2016 ιδιωτικού συμφωνητικού-εξωδικαστικού συμβιβασμού με την ανώνυμη χρηματιστηριακή εταιρία «.....». Συγκεκριμένα ο προσφεύγων εμφάνισε το ποσό των 200.000,00 ευρώ ως δαπάνη, και στο ποσό της Ζημίας που προέκυψε αφαίρεσε το ποσό των 50.000,00 ευρώ ως προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ- Φορολογικής βάσης. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δαπάνη το ποσό των 150.000,00 ευρώ, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ε' του ν. 4172/2013, δεν εκπίπτουν τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που αφορούν μεταξύ άλλων και λοιπές χρηματικές ποινές, εξαιτίας αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων. Το εν λόγω ποσό των 200.000,00 ευρώ,

εξάλλου, δεν αφορά δαπάνη που πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση εξωδικαστικού συμβιβασμού, αλλά ποινή που επιβλήθηκε μέσω εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας, λόγω αθέτησης του όρου της σύμβασης περί εκτέλεσης του έργου με ιδιαίτερη επιμέλεια.

Με βάση τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2016 υπέβαλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4512/2018, τη με αριθμ./01-09-2020 δήλωση φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριέλαβε τα ως άνω ποσά που αφορούν τις λογιστικές διαφορές ποσού 6.885,74 ευρώ και την προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις ποσού 236,18 ευρώ, ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα του προσφεύγοντος ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ		
Παροχές Τρίτων, Φόροι-Τέλη	5.174,60	5.174,60
Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	848,7	848,70
Εισφορές σε ΟΑΕΕ	5.672,28	5.672,28
Διάφορα Έξοδα	207.909,16	7.909,16
Αποσβέσεις Παγίων	672,99	672,99
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	220.277,73	20.277,73
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ		
Παροχή Υπηρεσιών	81.090,86	81.090,86
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	81.090,86	81.090,86
Μείον δαπάνες χρήσης	220.277,73	20.277,73
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-139.186,87	60.813,13
Πλέον Δαπάνες μη Εκπιπόμενες	8.255,25	8.255,25
Καθαρό Κέρδος βάσει Δήλωσης	130.931,62	69.068,38
Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-Φορολογικής βάσης	50.000,00	
Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα	-80.931,62	69.068,38

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών η υπ' αριθμ./21-09-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ως προς το τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης της πράξης της φορολογικής αρχής με την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία αποστολής της συστημένης επιστολής είναι προφανές ότι δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι κατά το χρόνο που εστάλη ταχυδρομικώς η εν λόγω επιστολή στην επαγγελματική του έδρα, δε βρισκόταν εκεί και εργαζόταν για λόγους υγείας από την οικία του. Θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης

πράξης έλαβε χώρα την 15/11/2021, κατά την οποία έλαβε αντίγραφο (έστω και σε μορφή απλής φωτοτυπίας), οπότε και ενημερώθηκε για το περιεχόμενο τους.

2. Παράβαση νόμου συνιστάμενη σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 περ. ε' του ν. 4172/2013, καθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι ως ποινή που εμπίπτει στην περ. ε' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 νοείται και η ποινή που επιβάλλεται λόγω αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων μεταξύ ιδιωτών. Σε κάθε περίπτωση από το σύνολο των στοιχείων που προσκομίστηκαν κατά τον έλεγχο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αποδεικνύεται ότι η επίμαχη δαπάνη δεν καταβλήθηκε λόγω αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων, αλλά πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση εξωδικαστικού συμβιβασμού, ο οποίος ελευθέρως συμφωνήθηκε από τα μέρη και δεν προέρχεται από την επιβολή κάποιας ποινικής ρήτρας λόγω παραβίασης συμβατικών υποχρεώσεων. Επιπρόσθετα, η επίμαχη δαπάνη - ποσά που καταβάλλονται σε εκτέλεση εξωδικαστικού συμβιβασμού - δεν ανήκει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22 του ίδιου νόμου για την έκπτωσή της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, καθώς απεστάλη με τη με αριθμ. πρωτ./22-9-2021 συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην τελευταία δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση. Ειδικότερα, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την ηλεκτρονική εφαρμογή Μητρώου του Taxis, έχει δηλώσει ως διεύθυνση κατοικίας του, αλλά και ως διεύθυνση της επαγγελματικής του έδρας «....., Αθήνα»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης θεωρείται ότι συντελέστηκε την 08/10/2021 και, συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 07/12/2021, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες 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,

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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

ε) πρόσπιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

.....»

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) της ΓΓΔΕ, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013”, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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.

.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

i) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,

iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,

iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

v) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα άρθρα 2 και 3 του ν. 3220/2004, καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή.

.....»

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 21/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, σύμφωνα με τη με αριθμό κατάθεσης/2010 Αγωγή της κατά του προσφεύγοντος, ο προσφεύγων προσέφερε τις υπηρεσίες του ως αντικρυστής στην ενάγουσα εταιρεία με σύμβαση έργου από τον Φεβρουάριο του 1995 έως τον Ιούλιο του 2005, οπότε και αποχώρησε οικειοθελώς. Ο προσφεύγων κατά τις συμφωνίες με την εταιρεία λάμβανε μία βασική αμοιβή και αμειβόταν επιπρόσθετα με ποσοστό 30% ή ακόμη και μεγαλύτερο επί των προμηθειών, που εισέπραττε η εταιρεία από τις συναλλαγές με πελάτες, τους οποίους είχε συστήσει ο ίδιος ο προσφεύγων. Μεταξύ των πελατών, που είχε συστήσει στην εταιρεία ήταν ο κ., η εταιρεία με την επωνυμία «.....» συμφερόντων του κ., η κ., ο κ. Γ.κ.α. Οι τέσσερις προαναφερόμενοι πελάτες τον Νοέμβριο του 2001, από τις αγοραπωλησίες μετοχών που είχαν εκτελέσει κυρίως το 1999 και 2000, όφειλαν στην εταιρεία περίπου 1.306.000,00 ευρώ. Κατόπιν συνεχών και επίμονων παρακλήσεων του προσφεύγοντος να μην πάρει η εταιρεία τα οποιαδήποτε μέτρα εναντίον τους, γιατί ήταν καλοί και φερέγγυοι πελάτες, αλλά και του αιτήματος του κ. δεν έλαβε η εταιρεία μέτρα και δε στράφηκε

δικαστικά κατά αυτών. Στη συνέχεια δεχτήκανε να αναλάβει ο κ., ενεργώντας ατομικά και ως εκπρόσωπος της εταιρείας «.....», να εξοφλήσει τα ποσά αυτά διακανονίζοντας με την εταιρεία το χρέος και εκδίδοντας εις διαταγήν της εταιρείας μεταχρονολογημένες επιταγές. Τον Οκτώβριο του 2004 ο κ. και ο προσφεύγων δήλωσαν ότι δεν ήταν δυνατή η εξυπηρέτηση του χρέους των 4 προαναφερόμενων προσώπων και πρότειναν να συμβιβαστούν στο ποσό των 800.000,00 ευρώ, να καταβάλει 300.000,00 ευρώ σε μετρητά και επιταγές ο κ. και να αναλάβει το χρέος των 500.000,00 ευρώ ο προσφεύγων. Ο προσφεύγων, όλο το διάστημα κατά το οποίο εκτελούσε τις εντολές των πελατών αυτών, διαβεβαίωνε την εταιρεία ότι είναι φερέγγυοι και δεν διατρέχουν κανένα κίνδυνο οι απαιτήσεις της εταιρείας. Οι ανωτέρω πελάτες δεν ήταν η μοναδική περίπτωση, ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση των κ. με χρέος 280.000,00 ευρώ, οι οποίοι ισχυρίστηκαν ότι ο προσφεύγων διενεργούσε πράξεις χωρίς την εντολή τους και οι οποίοι στράφηκαν κατά του προσφεύγοντος και της εταιρείας με καταγγελίες και μηνύσεις.

Ο προσφεύγων, αναγνωρίζοντας την υπαιτιότητα του για την τεράστια ζημιά που επέφερε στην εταιρεία και θέλοντας να αποφύγει νέες αντιδικίες, οι οποίες με βεβαιότητα θα επέρχονταν, έχοντας αποκομίσει και ο ίδιος τεράστια ποσά από τις συναλλαγές των πελατών στην εταιρεία, πρότεινε να αναλάβει μέρος του ανωτέρω χρέους και συγκεκριμένα το ποσό των 500.000,00 ευρώ. Έτσι με το από 5/10/2004 Ιδιωτικό Συμφωνητικό αναδέχτηκε σωρευτικά μέρος του ανωτέρω χρέους του πελάτη του κ. Προς διευκόλυνση καταβολής του ποσού αυτού ο εναγόμενος ανέλαβε την υποχρέωση να εκδώσει επιταγές. Μέχρι τις 31/12/2008 ο προσφεύγων κατέβαλε το ποσό των 120.000,00 ευρώ και απέμεινε υπόλοιπο 380.000,00 ευρώ. Τις τρεις τελευταίες επιταγές που αντιστοιχούσαν στο ποσό των 380.000,00 ευρώ αρνήθηκε να πληρώσει ο προσφεύγων και η εταιρεία προέβη σε εκδόσεις διαταγών πληρωμής. Συγκεκριμένα:

1. Υπέβαλε αίτηση για την έκδοση Διαταγής Πληρωμής, ενώπιον του κ. Δικαστή του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών για το ποσό των 65.000,00 ευρώ με βάση την υπ' αριθμ.-6/31-03-2009 επιταγή της τράπεζας Eurobank. Κατά της διαταγής ο προσφεύγων άσκησε ανακοπή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμό/2012 απόφαση, η οποία απέρριψε την ανακοπή και επικύρωσε την διαταγή πληρωμής. Κατά τη απόφασης άσκησε ο προσφεύγων Έφεση η οποία απορρίφθηκε και εν συνεχεία ο προσφεύγων άσκησε αίτηση αναίρεσης.
2. Υπέβαλε αίτηση για την έκδοση Διαταγής Πληρωμής, ενώπιον του κ. Δικαστή του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών για το ποσό των 65.000,00 ευρώ με βάση την υπ' αριθμ./30-09-2009 επιταγή της τράπεζας Eurobank. Κατά της διαταγής ο προσφεύγων άσκησε ανακοπή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμό/2012 απόφαση, η οποία απέρριψε την ανακοπή και επικύρωσε την διαταγή πληρωμής. Κατά τη απόφασης άσκησε ο προσφεύγων Έφεση η οποία απορρίφθηκε και εν συνεχεία ο προσφεύγων άσκησε αίτηση αναίρεσης.
3. Υπέβαλε αίτηση για την έκδοση Διαταγής Πληρωμής, ενώπιον του κ. Δικαστή του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών για το ποσό των 250.000,00 ευρώ με βάση την υπ' αριθμ./31-12-2009 επιταγή της τράπεζας Eurobank. Κατά της διαταγής ο προσφεύγων άσκησε ανακοπή επί της

οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμό/2012 απόφαση, η οποία απέρριψε την ανακοπή και επικύρωσε τη διαταγή πληρωμής. Κατά τη απόφασης προσφεύγων ο ελεγχόμενος Έφεση, η οποία απορρίφθηκε και εν συνεχεία ο προσφεύγων άσκησε αίτηση αναίρεσης.

Επίσης η εταιρεία άσκησε κατά του προσφεύγοντος τρεις αγωγές, δύο ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με τις οποίες ζητά την καταβολή σε αυτήν ποσού 95.000,00 ευρώ για κάθε μία αγωγή και την προσωπική κράτηση του προσφεύγοντος και μία ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ποσού 280.000,00 ευρώ και την προσωπική κράτηση του προσφεύγοντος.

Περαιτέρω η εταιρεία άσκησε τη με αριθμ. κατάθεσης/2021 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ζητά αποζημίωση και αποκατάσταση της ηθικής βλάβης που υπέστησαν από την συμπεριφορά του και ειδικότερα να καταβάλει το ποσό των 999.912,00 ευρώ, καθώς και την με αριθμ. κατάθεσης/2015 αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ζητά αποζημίωση και αποκατάσταση της ηθικής βλάβης που υπέστησαν από τη συμπεριφορά του και ειδικότερα να καταβάλει το ποσό των 70.000,00 ευρώ.

Όσον αφορά το ποινικό μέρος των τριών ανωτέρω υποθέσεων, η εταιρεία υπέβαλε εγκλήσεις για τα αδικήματα της έκδοσης ακάλυπτων επιταγών και ο προσφεύγων καταδικάστηκε σε φυλάκιση 15 μηνών, δύο ετών και δύο ετών αντίστοιχα με τριετή αναστολή.

Στη συνέχεια η εταιρεία υπέβαλε ενώπιον του Εισαγγελέως Πλημμελειοδικών Αθηνών δύο εγκλήσεις για το αδίκημα της δυσφήμισης Αωνύμου Εταιρείας και της συκοφαντικής δυσφήμισης, με την οποία ο προσφεύγων καταδικάστηκε σε φυλάκιση δύο ετών και δώδεκα μηνών αντίστοιχα και άσκησε έφεση κατά των αποφάσεων που εκδόθηκαν.

Τέλος η εταιρεία υπέβαλε ενώπιον του Εισαγγελέως Πλημμελειοδικών Αθηνών έγκληση για τα αδικήματα της απόπειρας απάτης επί Δικαστηρίου, της ψευδορκίας και της ηθικής αυτοουργίας σε ψευδορκία.

Στις 17/11/2016 ο προσφεύγων πρότεινε στην εταιρεία να της καταβάλει το ποσό των 200.000,00 ευρώ σε πλήρη εξόφληση του υπολειπόμενου ποσού των 380.000,00 ευρώ. Η εταιρεία αποδέχτηκε δια συμβιβασμού την πρόταση, περιορίζοντας την απαίτηση της στο ποσό των 200.000,00 ευρώ προς αποφυγή της συνέχισης περαιτέρω επίπονων δικαστικών αγώνων.

Επειδή, παρά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω κατέληξε με τεκμηριωμένο τρόπο στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 200.000 ευρώ συνιστά ποινή και μη εκπιπόμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα. Ειδικότερα, από την με ημερομηνία 15/01/1998 σύμβαση έργου με την εταιρεία «.....» δεν προβλέπεται η επιβολή κάποιας ποινικής ρήτρας σε περίπτωση αθέτησης των όρων της σύμβασης, αλλά προκύπτει ότι ο εργολάβος (προσφεύγων) **ευθύνεται για κάθε ζημία που προξενείται** από τη δραστηριότητα του στην εργοδότρια (.....) και οφείλεται σε πταίσμα του. Από τα προαναφερόμενα ο προσφεύγων, κατόπιν συνεχών και επίμονων παρακλήσεων του να μην πάρει η εταιρεία τα οποιαδήποτε μέτρα εναντίον των πελατών του, γιατί ήταν καλοί και φερέγγυοι πελάτες, αλλά και του αιτήματος του κ. (ενός εκ των οφειλετών), δεν έλαβε η εταιρεία μέτρα και δε στράφηκε δικαστικά κατά αυτών με

αποτέλεσμα από τις αγοραπωλησίες μετοχών που είχαν εκτελέσει κυρίως το 1999 και 2000, να ζημιώσουν την εταιρεία με το ποσό του 1.306.000,00 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων, όλο το διάστημα κατά το οποίο εκτελούσε τις εντολές των πελατών αυτών, διαβεβαίωνε την εταιρεία ότι είναι φερέγγυοι και δε διατρέχουν κανένα κίνδυνο οι απαιτήσεις της εταιρείας, αθετώντας τον όρο της σύμβασης περί εκτέλεσης του έργου με ιδιαίτερη επιμέλεια.

Ο προσφεύγων, **αναγνωρίζοντας την υπαιτιότητα του για την τεράστια ζημιά που επέφερε στην εταιρεία** και θέλοντας να αποφύγει νέες αντιδικίες, οι οποίες **με βεβαιότητα θα επέρχονταν**, πρότεινε να αναλάβει μέρος του ανωτέρω χρέους και συγκεκριμένα το ποσό των 500.000,00 ευρώ, το οποίο και συμβιβάστηκε και εξοφλήθηκε αντί του ποσού των 200.000,00 ευρώ.

Στις 17/11/2016 ο προσφεύγων πρότεινε στην εταιρεία να της καταβάλει το ποσό των 200.000,00 ευρώ σε πλήρη εξόφληση του υπολειπόμενου ποσού των 380.000,00 ευρώ. Η εταιρεία αποδέχτηκε δια συμβιβασμού την πρόταση, περιορίζοντας την απαίτηση της στο ποσό των 200.000,00 ευρώ προς αποφυγή της συνέχισης περαιτέρω επίπονων δικαστικών αγώνων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 200.000,00 ευρώ δεν αφορά δαπάνη που πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση εξωδικαστικού συμβιβασμού, αλλά ποινή που επιβλήθηκε μέσω εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας, λόγω αθέτησης του όρου της σύμβασης περί εκτέλεσης του έργου με ιδιαίτερη επιμέλεια, η οποία σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 23 παρ. ε του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /21-09-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	9.479,52	78.547,90	78.547,90	69.068,38
	της συζύγου	45.966,11	45.966,11	45.966,11	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	15.797,73			
	Χρεωστικό ποσό		8.283,03	8.283,03	24.080,76

Προκαταβολή φόρου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		12.040,38	12.040,38	12.040,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.773,46	5.340,61	5.340,61	3.567,15
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	4.568,20	4.568,20	4.568,20	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	8.806,07	8.806,07	8.806,07	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		39.688,29	39.688,29	39.688,29

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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