



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1389

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την υπ' αριθμ. 85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 23.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον -, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από 07.12.2021 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 51.030,85 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 25.515,43 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.523,84 €, ήτοι συνολικό ποσό **87.070,12 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 62.443,88 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 31.221,94 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.265,13 €, ήτοι συνολικό ποσό **105.930,95 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τις φορολογικές περιόδους από 01/01 - 31/12/2015 έως 01/01 - 31/12/2016 με βάση την υπ' αριθμ. /2020 εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 καθώς και τις ΠΟΛ 1124/2015 και ΠΟΛ 1036/2017.

Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ελέγχθηκε αν μεταξύ αυτών υφίστανται περιπτώσεις εκπιπτόμενων δαπανών και προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 154.638,94 € και 138.764,19 € για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015 και 2016 αντίστοιχα ως ακολούθως:

Συγκεντρωτική κατάσταση λογιστικών διαφορών ΧΡΗΣΗΣ 2015		
Λ/σμος Ισοζυγίου	Περιγραφή λογαριασμού ή κατηγορίας δαπανών	Σύνολο μη εκπιπτόμενης δαπάνης
60.03	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	142.280,00
63.98.00.99	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	836,38
65.01.00.00	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠ. ΜΑΚΡ. ΥΠΟΧΡ.	2.040,86
65.01.00.98	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΑΚΡ. ΥΠΟΧΡ.	681,70
65.98.00.99	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	7.000,00
65.98.00.99	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	1.800,00
ΣΥΝΟΛΟ		154.638,94

Συγκεντρωτική κατάσταση λογιστικών διαφορών ΧΡΗΣΗΣ 2016

Λ/σμος Ισοζυγίου	Περιγραφή λογαριασμού ή κατηγορίας δαπανών	Σύνολο μη εκπιπτόμενης δαπάνης
60.03	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	135.417,75
63.98.00.99	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	3.346,44
ΣΥΝΟΛΟ		138.764,19

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Η επιχείρηση του, τα έτη 2013 και 2014 δεν εξέπεσε τα ποσά των 178.000 & 130.000 ευρώ και συνολικά του ποσού των 308.000 ευρώ αντίστοιχα, από τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία αφορούσαν στο σύνολο τους μισθούς & ασφαλιστικές εισφορές, δηλαδή μικτές αποδοχές και εργοδοτικές εισφορές παρουσιάζοντας όμως τα υπό διερεύνηση έτη κέρδη και όχι ζημιές και τα μετέφερε λογιστικά όπως ο νόμος προβλέπει σαν έξοδα επόμενων χρήσεων καθώς υπήρξε ενεργή ρύθμιση στο Ι.Κ.Α. (προσκομίσθηκε στην αρμόδια Φορολογική Αρχή), η οποία ολοκληρώθηκε και αποπληρώθηκε ολοσχερώς τον Απρίλιο του έτους 2016.
- Το 2014 και το 2015 εξέπεσε τμήμα των ανωτέρω ποσών, ήτοι 100.000 ευρώ & 130.800 ευρώ αντίστοιχα ως έξοδα προηγούμενων χρήσεων, σύμφωνα με το αρθ. 17 του Ν.4308/14, αρθ. 22, 23 και 48 του Ν. 4172/12, ΠΟΑ 1094/2016, ΠΟΑ 1113/2015.
- Όσον αφορά τις δαπάνες οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο ως εκπιπόμενες δαπάνες είναι εκείνες που αφορούσαν προμήθειες τραπεζών παρά το γεγονός ότι αφορούσαν τόκους και έξοδα από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζής.
- Αυθαίρετο-αναιτιολόγητο και μη νόμιμο της κρίσεως της φορολογικής αρχής-έλλειψη ειδικής αιτιολογίας. Οι εν λόγω δαπάνες που δεν έγιναν δεκτές από την Φορολογική Διοίκηση πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον και μόνο της επιχείρησης κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού της και της οικονομικής της αποστολής και καταχωρήθηκαν στα οικεία βιβλία όπως τάσσει το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (βλέπε ΠΟΛ 1113/2015).
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.» Εν προκειμένω η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 υποβάλλεται το 2016, συνεπώς σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται την 31/12/2021. Επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με την παραγραφή απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή οι διατάξεις των άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι: «22. 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...

23. Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,

A. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 60.03 Εργοδοτικές Εισφορές, ποσού 142.280,00 € το φορολογικό έτος 2015 και ποσού 135.417,75 € το φορολογικό έτος 2016

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται: «....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:

...

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση...."

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων σε συνδυασμό με την αντίστοιχη επεξεργασία των δεδομένων της μισθοδοσίας, όπως αυτά προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι:

Σύμφωνα με τα δεδομένα των φορολογικών βιβλίων ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 60 παρουσίαζε συνολική χρέωση ανά υπό κρίση φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό Έτος	Αρ. λογαριασμού	Αξία
2015	60 (αμοιβές & έξοδα προσωπικού)	609.328,48€
2016	60 (αμοιβές & έξοδα προσωπικού)	634.779,12€

Αντίστοιχα ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 60-03, παρουσίαζε συνολική χρέωση ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό Έτος	Αρ. λογαριασμού	Αξία
-----------------	-----------------	------

2015	60-03 (εργοδοτικές εισφορές)	233.288,51€
2016	60-03 (εργοδοτικές εισφορές)	234.100,81€

Σύμφωνα με τα δεδομένα, όπως αυτά αντλήθηκαν από το πρόγραμμα μισθοδοσίας, οι εργοδοτικές εισφορές που αναλογούν στις πραγματικά καταβληθείσες αμοιβές προσωπικού ήταν, ανά υπό κρίση έτος:

Φορολογικό Έτος	Είδος εξόδων	Αξία
2015	Εργοδοτικές εισφορές	91.008,51€
2016	Εργοδοτικές εισφορές	98.683,06€

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι είχαν καταχωρηθεί και κατ' αντιστοιχία είχαν επιβαρύνει τα δεδουλευμένα έξοδα του προσφεύγοντα σε επιπλέον ποσά συνολικής αξίας 142.280,00€ για το φορολογικό έτος 2015 και 135.417,75€ για το φορολογικό έτος 2016 ως κάτωθι:

Περιγραφή	2015	2016
Εργοδοτικές εισφορές (60-03, βάσει βιβλίων)	233.288,51 €	234.100,81 €
(μείον) πραγματικές εργοδοτικές εισφορές μισθοδοσίας (βάσει μισθοδοτικών καταστάσεων)	91.008,51 €	98.683,06 €
Υπόλοιπο	142.280,00 €	135.417,75 €

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στην με ΠΟΛ 1113/2-6-2015, η οποία στην ενότητα «Άρθρο 23 – μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» αναφέρει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους, διερεύνησε την ύπαρξη εισφορών που είχαν καταβληθεί κατά τα υπό κρίση έτη και αφορούσαν σε προηγούμενο διάστημα.

Επιπλέον από τα προσκομισθέντα προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε την 29/04/2013 ρύθμιση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών συνολικού ποσού 74.046,16€ σύμφωνα με την με αριθμό/2013 απόφαση, βάσει της οποίας το οφειλόμενο ποσό ρυθμίσθηκε σε 36 δόσεις.

Στον κάτωθι πίνακα αποτυπώνονται οι δόσεις της ανωτέρω ρύθμισης που ήταν πληρωτέες κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 και 2016:

Ημερομηνία	Ποσό δόσης	Ημερομηνία	Ποσό δόσης
31/1/2015	2.056,84 €	31/1/2016	2.056,84 €
28/2/2015	2.056,84 €	31/1/2016	2.056,84 €
31/3/2015	2.056,84 €	31/1/2016	2.056,76 €
3/4/2015	2.056,84 €	Σύνολο 2016	6.170,44 €
31/5/2015	2.056,84 €		
30/6/2015	2.056,84 €		
31/7/2015	2.056,84 €		
31/8/2015	2.056,84 €		
30/9/2015	2.056,84 €		
31/10/2015	2.056,84 €		
30/11/2015	2.056,84 €		
31/12/2015	2.056,84 €		
Σύνολο 2015	24.682,08 €		

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων και αναφερόμενων στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/12 και της ΠΟΛ.1113/2015 και σε συνδυασμό με το αντίγραφο της ηλεκτρονικής καρτέλας οφειλέτη που τέθηκε στην διάθεσή του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω ρύθμιση ασφαλιστικών οφειλών περιλαμβάνει ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν σε οφειλές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος το αργότερο μέχρι και 29/4/2013.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/12 και της ΠΟΛ.1113/15 «οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. **Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.** Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12 1006031 ΕΞ2015/19.01.2015 έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. Δ12Α 1054299 ΕΞ2014/ 26.03.2014 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. Δ12Α 1170320 ΕΞ2014/30.12.2014 εγγράφων μας»

Εν προκειμένω οι ασφαλιστικές εισφορές αφορούσαν σε έτη από 2013 και νωρίτερα, συνεπώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις δεν δύνανται να εκπεσθούν σε μεταγενέστερο έτος πέρα εκείνου που αφορούν.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς προέκυψε η διαπίστωση του ελέγχου ότι οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες του λογαριασμού 60-03, ανά υπό κρίση φορολογικό έτος ήταν:

Περιγραφή	2015	2016
Μη εκπιπτόμενες ασφαλιστικές εισφορές	142.280,00 €	135.417,75 €

Β. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 63.98.00.99 Λοιποί φόροι – Τέλη, ποσού 836,38 € το φορολογικό έτος 2015 και ποσού 3.346,44 € το φορολογικό έτος 2016

Οι ως άνω δαπάνες όπως προκύπτει από την αιτιολογία των συναλλαγών αφορούν σε δόση φόρου εισοδήματος και σε τακτοποίηση προκαταβολής φόρου εισοδήματος, όπου σύμφωνα με το άρθρο 23 §ζ δεν αποτελούν εκπιπτόμενες δαπάνες. Βάσει του άρθρου

23 του ν.4172/13 δεν εκπίπτει η δόση του φόρου εισοδήματος ως εκ τούτου οι εγγραφές στον λογαριασμό 63-98-00-99 που αφορούν σε φορολογία εισοδήματος αποτελούν λογιστικές διαφορές.

Επειδή, ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται κατ' έτος στη οικεία έκθεση ελέγχου.

Γ. Επί της λογιστικής διαφοράς των λογ. 65.01.00.00 Τόκοι & Έξοδα τραπ. μακρ. υποχρ., ποσού 2.040,86 €, 65.01.00.98 Τόκοι & Έξοδα λοιπων μακρ. υποχρ., ποσού 681,70 € και 65.98.00.99 Διάφορα Έξοδα Τραπεζών, ποσού 8.800,00 € το φορολογικό έτος 2015

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή οι δαπάνες ποσού 2.040,86 € και 681,70 € αφορούν σε τόκους όπως προκύπτει από την αιτιολογία των λογιστικών εγγραφών και οι δαπάνες ποσού 8.800,00 € αφορούν σε τόκους και έξοδα τραπεζών, όπως προκύπτει από την αιτιολογία των λογαριασμών των λογιστικών αρχείων. Δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν τα σχετικά έγγραφα – παραστατικά που να τεκμηριώνουν τις ορθότητες του υπολογισμού τους και την ακρίβεια των σχετικών καταχωρήσεων, καθώς και τον συσχετισμό τους με τις δραστηριότητες της ατομικής επιχείρησης ου προσφεύγοντος, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι αφορούσαν μη εκπιπόμενες δαπάνες σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 22 «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 δεν προσκομίσθηκαν νέα στοιχεία που να είναι ικανά να διαφοροποιήσουν τα συμπεράσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώνονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από **07.12.2021** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από **23/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση:

α)της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	51.030,85 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.515,43 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.523,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	87.070,12 €

β)της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	62.443,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	31.221,94 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.265,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	105.930,95 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.