



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 502

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2018.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.776,67 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 2.388,34 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 778,10 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **7.943,10 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 36.913,31 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 18.456,66 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7.031,42 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **62.401,39 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (αριθμός εντολής).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

Είδος λογιστικής διαφοράς	2017	2018
Εξόφληση μισθοδοσίας με μετρητά, κατά παράβαση της περ. (ιδ') του άρθ. 23 του Ν. 4172/2013	10.673,06	16.327,71
Μη αποδεδειγμένη εξόφληση δαπανών άνω των 500 € με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά παράβαση της περ. (β') του άρθ. 23 του Ν. 4172/2013	61.187,75	100.706,04
Ποσά από εκδοθέντα στοιχεία που δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία	-	2.005,40
Σύνολο	71.860,81	119.039,15

Τελικά, κατόπιν συμψηφισμού με ζημιές προηγούμενων χρήσεων (για το φορολογικό έτος 2017), αλλά και κατόπιν συνυπολογισμού του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος από άλλες πηγές (π.χ. ακίνητη περιουσία), που δεν συμψηφίζεται με ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα καταλογισθέντα ποσά φορολογητέου εισοδήματος από τον έλεγχο, ήταν τα κάτωθι ανά φορολογικό έτος:

2017: 21.298,86 €

2018: 97.585,13 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Αναφορικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας, τυγχάνει αυστηρή η επιβληθείσα κύρωση, δεδομένου ότι το αναφερόμενο προσωπικό είχε προσληφθεί και απασχοληθεί νόμιμα, ενώ παράλληλα αποδεικνύεται και η νομότυπη εξόφληση των εργοδοτικών εισφορών. Επίσης θα

ήταν τουλάχιστον οξύμωρο και άτοπο να αναγνωρίζεται η δαπάνη των εργοδοτικών εισφορών ύψους 5.373,26 € και 8.757,88 € αντίστοιχα, όχι όμως και η πραγματική πληρωμή της μισθοδοσίας.

2ος λόγος: Αναφορικά με τις δαπάνες άνω των 500 €, οι δαπάνες είναι καθόλα πραγματικές και επ' ουδενί εικονικές και υπήρχε αντικειμενική αδυναμία εξόφλησης αυτών διατραπεζικά λόγω κατάσχεσης των τραπεζικών του λογαριασμών, ήτοι συνέτρεξε στο πρόσωπο του ιδίου ανωτέρα βία αναφορικά με τον τρόπο πληρωμής των υποχρεώσεων του.

3ος λόγος: Επικουρικά, αναφορικά με τα τιμολόγια εκδόσεως του προμηθευτή σε αυτά αποτυπώνεται αφενός η αξία των προμηθευομένων συσκευασιών νερού και αφετέρου των παλετών συσκευασίας με τις οποίες αυτές μεταφέρονται. Η χρέωση όμως των παλετών στα εν λόγω τιμολόγια είναι προσωρινή, εφόσον αυτές στη συνέχεια, αμέσως μετά την αποσυσκευασία τους επιστρέφονται στην προμηθεύτρια εταιρεία, με την έκπτωση της αξίας τους η οποία γίνεται με την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων. Ως εκ τούτου, υφίστανται συγκεκριμένα τιμολόγια, στα οποία εάν αφαιρεθεί η αναγραφόμενη αξία των παλετών, η εναπομείνουσα καθαρή αξία του εκάστοτε τιμολογίου είναι μικρότερη των 500 € και κατ' επέκταση δε νοείται ως απαραίτητη η εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Σε αυτό το πλαίσιο, θα πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση ποσά 10.472,82 € στο φορολογικό έτος 2017 και 11.801,80 € στο φορολογικό έτος 2018.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (ιδ') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν, είναι και «Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν είχαν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή ο έλεγχος ουδέποτε αμφισβήτησε ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας ήταν πραγματικές, ωστόσο η ανωτέρω διάταξη είναι ρητή και σαφής, καθιστώντας απαραίτητη την εξόφληση με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών και μη καταλείπουσα χώρο για εναλλακτική ερμηνεία.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (β') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν, είναι και «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».

Επειδή με την ΠΟΛ 1216/2014, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., **οι πάσης φύσεως δαπάνες** της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για συγκεκριμένες δαπάνες καθαρής αξίας άνω των 500 €, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, αν και ζητήθηκαν σχετικά.

Επειδή η ανωτέρω διάταξη είναι ρητή και σαφής, μη καταλείπουσα χώρο για εναλλακτική ερμηνεία.

Επειδή ο έλεγχος, σε καμία περίπτωση δεν έκρινε ως εικονικές τις συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους του προσφεύγοντος, όπως λανθασμένα υπολαμβάνει ο τελευταίος, αλλά δεν αναγνώρισε αυτές, εφαρμόζοντας την ανωτέρω ρητή διάταξη.

Επειδή η κατάσχεση τραπεζικών λογαριασμών δεν απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση πληρωμών με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Άλλωστε, ο προσφεύγων θα μπορούσε να ενεργήσει όπως και στις περιπτώσεις των προμηθευτών όπου, σύμφωνα με τη οικεία Έκθεση Ελέγχου, για την εξόφληση χρησιμοποιήθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί συγγενικών του προσώπων ή όπως στην περίπτωση του προμηθευτή όπου ο προσφεύγων κατέθετε μετρητά σε τραπεζικό λογαριασμό της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας εκ μέρους των φορολογουμένων αποτελεί δική τους ευθύνη, χωρίς να αποτελούν καθοριστικό παράγοντα τυχόν διαφορετικές προτροπές ή υποδείξεις εκ μέρους των προμηθευτών τους.

Επειδή παράλληλα, αναφορικά με τις τιμολογηθείσες παλέτες από την προμηθεύτρια εταιρεία λαμβανομένης υπόψη της ανωτέρω ρητής διάταξης, δεν προβλέπεται οποιοσδήποτε διαχωρισμός μεταξύ των ειδών που τιμολογούνται. Με άλλα λόγια, ελλείψει ειδικότερης μνείας, η καθαρή αξία οποιουδήποτε είδους τιμολογείται, αποτελεί διαμορφωτικό στοιχείο της συνολικής καθαρής αξίας εκάστου τιμολογίου, προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της διάταξης της περ. (β') του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

A) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	4.776,67
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	2.388,34
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	778,10
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.943,10

B) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	36.913,31
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	18.456,66
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.031,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	62.401,39

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.