



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 23 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1596

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. Τ.Κ., κατά των:

- με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,
- με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020,
- με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
- με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 και

- με αριθμό/22-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, Φορολογικής περιόδου 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ./06-09-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, διενεργήθηκε έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ατομικής επιχείρησης που τηρεί ο προσφεύγων, για τις χρήσεις 2019 – 2020, η οποία εδράζεται στο Άργος και έχει κύρια δραστηριότητα την έκδοση εφημερίδων.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε η σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένα και την σχετική εντολή ελέγχου καθώς και η με αριθ. πρωτ./07-09-2023 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και λοιπών στοιχείων απαραίτητων για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Καθώς μέχρι την 06-10-2022 ο προσφεύγων δεν είχε ανταποκριθεί στο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των φορολογικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), από τον έλεγχο συντάχθηκε και του κοινοποιήθηκε το με αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων - Κλήση σε Ακρόαση καθώς και οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων, όπου επιπλέον ο προσφεύγων ενημερώθηκε ότι για την μη ανταπόκριση στην Πρόσκληση της Υπηρεσίας θα επιβληθεί πρόστιμο για παράβαση του Ν. 4308/2014. Με το εν λόγω σημείωμα προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη του προσφεύγοντος καθώς και οι Φορολογητέες Εκροές και οι Φορολογητέες Εισροές για τις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ).

Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων προσκόμισε τα σχετικά ζητηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και διατύπωσε τις απόψεις του, όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών, διαπίστωσε για τις ελεγχόμενες χρήσεις λογιστικές διαφορές (ως αναλυτικά παρατίθενται στην σχετική από 22-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 9 - 24) που αναφέρονταν σε καταχωρημένες στα βιβλία δαπάνες μισθοδοσίας η καταβολή των οποίων δεν έγινε τμηματικά ή ολικά με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δαπάνες που δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, αλλά φαίνεται να αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ανακριβείς δαπάνες ενοικίων έδρας και υποκαταστήματος που ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές. Κατόπιν των ανωτέρω προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 45.679,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 22.839,63 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.893,81 €, ήτοι συνολικό ποσό 76.412,69 €.

- Της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, χρεωστικό ποσό φόρου 35.933,45 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 17.966,73 €, ήτοι συνολικό ποσό **53.900,18 €**.
- Της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 26.152,95 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 13.076,48 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **39.229,43 €**.
- Της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 21.932,53 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 10.966,26 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **32.898,79 €**.
- Της με αριθμό/11-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο λόγω μη ανταπόκρισης του σε αίτημα της φορολογικής αρχής, ποσού **250,00 €**.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή του και όπως ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η ερμηνεία και πλημμελής η εφαρμογή εκ μέρους του ελέγχου των διατάξεων του άρθ. 22 και 23 του ν. 4172/2013.

- Εσφαλμένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπάνης ενοικίου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε και το με αριθ. πρωτ./27-04-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του ενώπιον της Υπηρεσίας μας με το οποίο προσκόμισε νέα στοιχεία και πρόβαλε τα εξής:

-Αναφορικά με την μη αναγνώριση προς έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας εργατοϋπαλληλικού προσωπικού για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ισχυρίστηκε ότι η εξόφληση των δαπανών αυτών μισθοδοσίας λαμβάνουν την μορφή είτε της υπέρ των εργαζομένων πληρωμών τρίτων, δια της εξοφλήσεως λογαριασμών και υποχρεώσεων αυτών (όπως ΔΕΗ, ΔΟΥ, δανειακές υποχρεώσεις) είτε δια της τμηματικής καταβολής (έναντι) χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς τους, είτε, ακόμη, η πληρωμή μέρους της μισθοδοσίας λαμβάνει χώρα, μετά από επιθυμία τους, με πληρωμή μετρητών, που οι ίδιοι αναλαμβάνουν την υποχρέωση να καταθέσουν σε τραπεζικό λογαριασμό τους. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά πληρωμών των ως άνω αναφερόμενων δαπανών (για λογαριασμό των εργαζομένων του) και παραστατικά τμηματικών καταθέσεων μισθών.

- Αναφορικά με την μη αναγνώριση προς έκπτωση της δαπανών ενοικίων υποκαταστήματος (που ενοικίαζε από τον αδελφό του), ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες ενοικίου για την χρήση 2019 καταβλήθηκαν μετρητοίς καθώς δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ενώ για την χρήση 2020 τα ενοίκια καταβλήθηκαν με τραπεζικές καταθέσεις και με επιταγές πελατών του που δόθηκαν στον αδερφό του, συνολικού ποσού 14.030,00 €, προσκομίζοντας και τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά και σώματα των σχετικών επιταγών. Επίσης καθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι το ενοικιασθέν υποκατάστημα έχει αριθμό παροχής και δεν υφίσταται κατανάλωση στους λογαριασμούς που έχει καταχωρήσει στο σχετικό βιβλίο εσόδων εξόδων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω παροχή αναφέρεται στο κοινόχρηστο χώρο και όχι στο ενοικιασθέν γραφείο με αριθμό παροχής τους λογαριασμούς του οποίου προσκόμισε και προκύπτει κατανάλωση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 αρχεία (βιβλία και 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [.....]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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. [.....]

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. [.....]

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. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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 συνήθειες 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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) [.....]

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, [.....]

ιβ) **προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και**

[.....]

ιδ) **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.**

ιε) **Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», ορίζεται ότι:

«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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας [.....]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1061/12-04-2017** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω και όπως αναφερθήκε και στο ανωτέρω ιστορικό, στον προσφεύγοντα για την ατομική επιχείρηση που διατηρεί με κύρια δραστηριότητα την έκδοση εφημερίδων, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2019 και 2020. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ./07-09-2023 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων, στην οποία καθώς δεν ανταποκρίθηκε, ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη και κοινοποίηση του με αριθ./2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου και των σχετικών Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων. Με το εν λόγω σημείωμα προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη του προσφεύγοντα καθώς και οι Φορολογητέες Εκροές και οι Φορολογητέες Εισροές για τις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στην διάθεση του (όπως Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ).

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, προσκόμισε τα σχετικά ζητηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και διατύπωσε τις απόψεις του όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών, διαπίστωσε για τις ελεγχόμενες χρήσεις, λογιστικές διαφορές και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση:

- Δαπάνες μισθοδοσίας εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, καθώς οι πληρωμές δεν έγιναν τμηματικά ή ολικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο (παρότι του ζητήθηκαν) αποδεικτικά τραπεζικών καταθέσεων.
- Δαπάνες από Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης βενζίνης από διάφορα βενζινάδικα της ευρύτερης περιοχής, στις οποίες δεν αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητα τους.
- Δαπάνες ιδιόχρησης για το ακίνητο που χρησιμοποιεί ως έδρα της επιχείρησης του ο προσφεύγων.
- Δαπάνες ενοικίων για το Υποκατάστημα που τηρεί ο προσφεύγων στο Ναύπλιο, καθώς από τον έλεγχο των εισοδημάτων του ιδιοκτήτη του σχετικού ακινήτου, στις αρχικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγχόμενων χρήσεων δεν είχε συμπεριλάβει στα εισοδήματα του έσοδα από ακίνητη περιουσία.
- Λοιπές καταναλωτικές δαπάνες που δεν συσχετίστηκαν με παραγωγικές δαπάνες της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, αλλά φαίνεται να αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (όπως αναλυτικά παρατίθενται στην σχετική από 22-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος σελ. 12 - 23).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στην διαμόρφωση των φορολογητέων κερδών τα οποία για την χρήση 2019 ανήλθαν στο ποσό των 117.064,99 € και για την χρήση 2020 ανήλθαν στο ποσό των 100.669,30 €. Κατόπιν τούτου εκδόθηκαν οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η ερμηνεία και πλημμελής η εφαρμογή εκ μέρους του ελέγχου των διατάξεων των άρθρ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 καθώς και εσφαλμένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπάνης ενοικίου υποκαταστήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ./27-04-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσκόμισε νέα στοιχεία ισχυριζόμενος τα εξής:

- Αναφορικά με την μη αναγνώριση προς έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας εργατοϋπαλληλικού προσωπικού για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ισχυρίστηκε ότι καθώς στην ατομική του επιχείρηση απασχολούσε τρεις εργαζόμενους (οι δύο εκ των οποίων είναι ο

αδερφός του και η σύζυγος του αδερφού του), και καθώς αποτελεί μια οικογενειακή επιχείρηση, η εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας λαμβάνουν την μορφή είτε της υπέρ των εργαζομένων πληρωμών τρίτων, δια της εξοφλήσεως λογαριασμών και υποχρεώσεων αυτών (όπως ΔΕΗ, ΔΟΥ, δανειακές τους υποχρεώσεις), είτε δια της τμηματικής καταβολής (έναντι) χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς τους, είτε ακόμη, η πληρωμή μέρους της μισθοδοσίας λαμβάνει χώρα, μετά από επιθυμία τους, με πληρωμή μετρητών, που οι ίδιοι αναλαμβάνουν την υποχρέωση να καταθέσουν σε τραπεζικό λογαριασμό τους. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά πληρωμών των ως άνω αναφερόμενων δαπανών (για λογαριασμό των εργαζομένων του) και παραστατικά τμηματικών καταθέσεων μισθών.

- Αναφορικά με την μη αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών ενοικίων υποκαταστήματος (που ενοικίαζε από τον αδελφό του), ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες ενοικίου για την χρήση 2019 καταβλήθηκαν μετρητοίς καθώς δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ενώ για την χρήση 2020 τα ενοίκια καταβλήθηκαν με τραπεζικές καταθέσεις και με επιταγές πελατών του που δόθηκαν στον αδελφό του, συνολικού ποσού 14.030,00 €, προσκομίζοντας αντίγραφα των σχετικών τραπεζικών παραστατικών και σώματα των σχετικών επιταγών. Επίσης καθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι το ενοικιασθέν υποκατάστημα έχει αριθμό παροχής και δεν υφίσταται κατανάλωση στους λογαριασμούς που έχει καταχωρήσει στο σχετικό βιβλίο εσόδων εξόδων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω παροχή αναφέρεται στο κοινόχρηστο χώρο και όχι στο ενοικιασθέν γραφείο με αριθμό παροχής, τους λογαριασμούς του οποίου προσκόμισε και προκύπτει κατανάλωση.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς που επικαλέστηκε ο προσφεύγων αναφέρονται τα εξής:

- Ως προς τις καταναλωτικές δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της επιχείρησης, ο έλεγχος ορθά δεν τις αναγνώρισε καθώς πήρε σαφή και τεκμηριωμένη θέση, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην σχετική από 22-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος (σελ. 12 – 23).

- Ως προς τις δαπάνες μισθοδοσίας και σύμφωνα με τις ανωτέρω προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1061/2017, καθώς η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, παρά μόνο ένα μέρος αυτών καταβλήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς των εργαζομένων και μέρος αυτών καταβλήθηκε και με μετρητά, ως εκ τούτου δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης μισθοδοσίας ανά ελεγχόμενη χρήση.

- Όσον αφορά την καταβολή ενοικίων του υποκαταστήματος από τον προσφεύγοντα και σύμφωνα με τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία, προκύπτει ότι αυτά έχουν δηλωθεί με τροποποιητικές δηλώσεις για τις χρήσεις 2019 και 2020 από τον εκμισθωτή αδελφό του προσφεύγοντα και στο δηλωθέν έντυπο Αναλυτικής κατάστασης για τα Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (Ε2) ο αριθμός παροχής είναι ο για τον οποίο υφίσταται κατανάλωση. Για την χρήση 2019 τα καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία μισθώματα δύναται να έχουν καταβληθεί με μετρητά και από τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία προκύπτει ότι για την χρήση 2020 έχουν γίνει καταθέσεις από τον προσφεύγοντα σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκμισθωτή αδερφού του και του έχουν δοθεί επιταγές πελατών του συνολικού ύψους 14.030,00 €. Ως εκ τούτου ποσό ενοικίου 12.000,00 € για την χρήση 2019 και ποσό 12.000,00 € για την χρήση 2020, δύναται να αναγνωρισθούν προς έκπτωση και η ενδικοφανής προσφυγή ως προς το μέρος που αφορά τα εν λόγω ενοίκια γίνεται δεκτή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου περιορίζονται κατά τα ανωτέρω ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση και τα κέρδη χρήσης του προσφεύγοντος διαμορφώνονται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2019:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	137.913,09	137.913,09
Μείον: ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΝΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	89.620,03	89.620,03
Πλέον: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	68.771,93	56.771,93
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	117.064,99	105.064,99

ΧΡΗΣΗ 2020:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	123.499,17	123.499,17
Μείον: ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΝΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	77.364,30	77.364,30
Πλέον: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	54.564,52	42.564,52
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	100.699,39	88.699,39

Ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή γίνεται μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **25-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ως εξής :

Α) απόρριψη της προσφυγής και την επικύρωση :

- με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
- με αριθμό .../22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 και
- με αριθμό/22-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, Φορολογικής περιόδου 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

Β) μερική αποδοχή της προσφυγής την τροποποίηση :

- της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,
- της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Φορολογικό έτος 2019

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	77,38		77,38		77,38		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση)			117.064,99		105.064,99		105.064,99
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	77,38	0,00	117.142,37	0,00	105.142,37	0,00	105.064,99
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	77,38	0,00	117.142,37	0,00	105.142,37	0,00	105.064,99
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	59,49						
Εκπτώσεις Εισοδήματος - Απαλασ.							
Φορολογητέο εισόδημα	136,87	0,00	117.142,37	0,00	105.142,37	0,00	105.064,99

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΤΥΗΣ/ΠΟΣΟ ΕΙΔ. ΕΙΣΦ.ΑΛΛ.

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	136,87	0,00	117.142,37	0,00	105.142,37	0,00	105.005,50
ΑΥΤΟΤΕΛ. ΦΟΡΟΛΟΓ. ΠΟΣΑ							0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤ. ΦΟΡΟΛ. ΠΟΣΩΝ	336,00		336,00		336,00		0,00
ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ	59,49						-59,49
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜ. ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΤΥΗΣ	532,36	0,00	117.478,37	0,00	105.478,37	0,00	104.946,01

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	136,87	0,00	117.142,37	0,00	105.142,37		105.005,50
Φόρος Κλίμακας	24,70		45.690,86		40.279,25		40.254,55
Μείον: Μειώσεις από τον φόρο	13,09						
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	11,61	0,00	45.690,86	0,00	40.279,25	0,00	40.267,64
Μείον:							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε από:							
α. Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα							
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	2.944,01		2.944,01		2.944,01		0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							

α. Το προηγούμενο οικονομ./φορολ. Έτος							
β. Ειδικών Περιπτώσεων							
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου	-2.932,40	0,00	42.746,85	0,00	37.335,24	0,00	40.267,64
Γ. Πλέον:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολ. έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			7.893,81		6.813,81		6.813,81
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00		1.250,00		1.250,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			22.839,63		20.133,82		20.133,82
Γενικό Σύνολο	-1.682,40	0,00	74.730,29	0,00	65.532,87	0,00	67.215,27
Διαφορά συμψηφισμού							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			74.730,29		65.532,87		65.532,87
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	1.682,40		1.682,40				1.682,40
Τελικό χρεωστικό για βεβαίωση			76.412,69		65.532,87		67.215,27

(Τροποποίηση της με αριθ./22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019)

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	26.152,95
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ΚΦΔ	13.076,48
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	39.229,43

(ως η με αριθμό/22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019).

Φορολογικό έτος 2020

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	32,97		32,97		32,97		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση)			100.699,39		88.699,39		88.699,39
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	390,83		390,83		390,83		0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	423,80	0,00	101.123,19	0,00	89.123,19	0,00	88.699,39
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							

Υπόλοιπο	423,80	0,00	101.123,19	0,00	89.123,19	0,00	88.699,39
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	3.047,47						
Εκπτώσεις Εισοδήματος - Απαλασ.							
Φορολογητέο εισόδημα	3.471,27	0,00	101.123,19	0,00	89.123,19	0,00	88.699,39

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	3.471,27		101.123,19		89.123,19		85.651,92
Φόρος Κλίμακας	314,40		36.247,85		30.967,85		30.653,45
Μείον: Μειώσεις από τον φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	314,40	0,00	36.247,85	0,00	30.967,85	0,00	30.653,45
Μείον:							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε από:							
α. Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα							
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	3.243,12		3.243,12		3.243,12		0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	4,93		4,93		4,93		0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α. Το προηγούμενο οικονομ./φορολ. Έτος							
β. Ειδικών Περιπτώσεων							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου	-2.933,65	0,00	32.999,80	0,00	27.719,80	0,00	30.653,45
Γ. Πλέον:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολ. έτος	170,20		170,20		170,20		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης							
Τέλος επιτηδεύματος							
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			17.966,73		15.326,73		15.326,73
Γενικό Σύνολο	-2.763,45	0,00	51.136,73	0,00	43.216,73	0,00	45.980,18
Διαφορά συμψηφισμού							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			51.136,73		43.216,73		43.216,73
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	2.763,45		2.763,45				2.763,45
Τελικό χρεωστικό για βεβαίωση			53.900,18				45.980,18

(Τροποποίηση της με αριθ./**22-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020)

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	21.932,53
--------------------	-----------

Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ΚΦΔ	10.966,26
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	32.898,79

(ως η με αριθμό/**22-12-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020).

Φορολογικό έτος 2023

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 54 ΚΦΔ

Ποσό: **250,00 €**

(Ως η με αριθμό/**22-12-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, Φορολογικής περιόδου 2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.