



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3034

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουδικοφανή προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κάτοικοςκατά των υπ' αριθμ.:

-/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,
-Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,
-/2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγήςμε Α.Φ.Μ.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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 13.928,68€, πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022) ποσού 6.964,34€ και εισφορά αλληλεγγύης 1.577,12€, ήτοι συνολικό ποσό 22.470,14€.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 13.569,09€, πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022) ποσού 6.784,55€ και εισφορά αλληλεγγύης 1.569,63€, ήτοι συνολικό ποσό 21.923,27€.

Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 2 του ν.5104/2024 ύψους 500,00€ (250,00€ Χ 2) λόγω μη ανταπόκρισης σε δύο έγγραφα αιτήματα και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου: α) στοιχεία σχετικά με τα υπόλοιπα υποχρεώσεων και απαιτήσεων στην αρχή και το τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους και β) στοιχεία για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του και τον τρόπο διαβίωσης του κατά παράβαση των άρθρων 3 έως 7 του ν.4308/2014 και των άρθρων 13,14 και 53 παρ. 11 του ν.5104/2024. Για τις ανωτέρω παραβάσεις επιβλήθηκε συνολικό πρόστιμο 500,00€, ήτοι 2 περιπτώσεις Χ 250,00€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «..... -, με παροχή σερβιρίσματος», για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Κατά τον έλεγχο μη εκπιπόντων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και συγκεκριμένα για: α) μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και β) δαπανών 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 προέκυψαν τα κάτωθι:

Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μισθοδοτικές καταστάσεις, αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις ΕΦΚΑ, Οικονομική καρτέλα ΕΦΚΑ, αποδεικτικά πληρωμής ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών προσωπικού. Συνεπώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019, το ύψος των οποίων δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί λόγω έλλειψης στοιχείων. Το συνολικό ποσό παροχών σε εργαζομένους ύψους 12.382,88€ στο έτος 2018 έχει αναμορφωθεί φορολογικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους. Στο έτος 2019 οι δαπάνες παροχών σε εργαζομένους ανήλθε στο ποσό των 19.384,20€ το οποίο δεν έχει αναμορφωθεί φορολογικά με την υποβληθείσα δήλωση.

Εν συνεχεία από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα του προσφεύγοντα με τις γενικές διατάξεις ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα	62.153,81	85.149,39
Μείον Κόστος πωληθέντων δήλωσης	- 72.422,19	- 78.455,18
Μείον Δαπάνες δήλωσης	- 26.001,98	- 29.191,43
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	+13.582,88	+ 500,00
Ζημίες Δήλωσης	-22.687,48	-21.997,22
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	+19.384,20
Ζημίες Ελέγχου	-22.687,48	-2.613,02

Επιπλέον, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ως εκ τούτου ο έλεγχος διενεργήθηκε εκτός των γενικών διατάξεων και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου, προκειμένου να αντληθούν στοιχεία σχετικά με τα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντα. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε δύο έγγραφα αιτήματα του άρθρου 14 του ν.4987/2022 και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου στοιχεία σχετικά με τα υπόλοιπα υποχρεώσεων και απαιτήσεων στην αρχή και το τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους, ούτε στοιχεία για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του και τον τρόπο διαβίωσης του. Από την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας και τη σύγκριση μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 42.208,13€ και 41.118,46€ για τις χρήσεις 01.01.-31.12.2018 και 01.01.-31.12.2019, αντίστοιχα. Η εν λόγω αρνητική διαφορά θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και ειδικότερα ως εισόδημα από άγνωστη πηγή το οποίο φορολογείται με συντελεστή φόρου 33% (άρθρο 21 παρ. 4 και άρθρο 29 παρ. 4 του ν.4172/2013).

Εν συνεχεία προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα του προσφεύγοντα ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

Πηγή εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου - Γενικές διατάξεις	Βάσει ελέγχου - Έμμεσες τεχνικές
Ακίνητη περιουσία	1.200,00 ^(*1)	1.200,00 ^(*1)	1.200,00 ^(*1)
Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	0,09	0,09	0,09
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-22.687,48	-22.687,48	0,00
Άγνωστης πηγής			42.208,13
Συνολικό ποσό	1.200,09	1.200,09	43.408,22
Πλέον Αυτοτελώς φορολ. ποσά κλπ	1.680,00	1.680,00	1.680,00
Συνολικό ποσό εισοδήματος	2.880,09	2.880,09	45.088,22

(*1) Η διαφορά ύψους 60,00€ (1.200,00€ - 1.140,00€) μεταξύ του ως άνω ποσού και της πράξης αφορά σε έκπτωση σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθ. 39 του ν.4172/2013.

Φορολογικό έτος 2019

Πηγή εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου - Γενικές διατάξεις	Βάσει ελέγχου - Έμμεσες τεχνικές
Ακίνητη περιουσία	1.200,00	1.200,00	1.200,00
Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	1.350,00	1.350,00	1.350,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-21.997,22	-2.613,02	0,00
Άγνωστης πηγής			41.118,46
Συνολικό ποσό	2.550,00	2.550,00	43.668,46
Πλέον Αυτοτελώς φορολ. ποσά κλπ	1.680,00	1.680,00	1.680,00
Συνολικό ποσό εισοδήματος	4.230,00	4.230,00	45.348,46

(*1) Η διαφορά ύψους 60,00€ (1.200,00€ - 1.140,00€) μεταξύ του ως άνω ποσού και της πράξης αφορά σε έκπτωση σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθ. 39 του ν.4172/2013.

Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε αυτό το οποίο προσδιορίστηκε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Επιπλέον, η ανωτέρω μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη άγνωστης πηγής βάρυνε εξ ολοκλήρου τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι η σύζυγος του δεν δηλώνει καθόλου εισοδήματα.

Επισημαίνεται ότι, λόγω μη ύπαρξης διαφορών δεν εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Σφάλμα κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Κατόπιν της με αριθμ. πρωτ.αίτησης του και μετά από σχετικό έλεγχο στο φάκελο της Υπηρεσίας διαπίστωσε ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση σχετικά με την ακρίβεια των εγγράφων που έχουν κατατεθεί. Ο ίδιος τέτοια δήλωσε δεν την αρνήθηκε. Η αρμόδια υπάλληλος του ελέγχου δεν προέβη σε σχετική επισημείωση επι των εγγράφων στις πράξεις που του κοινοποιήθηκαν.

2) Σφάλμα κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Δεν έχει συνταχθεί κατάσταση παραλαβής - κατάθεσης εγγράφων.

3) Το αρμόδιο λογιστικό γραφείο δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα δικαιολογητικά, δεν έθεσε εις γνώση του αλλά και δεν συμπλήρωσε τα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και το ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης και επιπλέον, δεν υπέβαλε

απαντητικό σημείωμα κατόπιν της κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Μετά από έρευνα συγκέντρωσε ο ίδιος όλα τα δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει ότι οι αποδοχές και οι ασφαλιστικές εισφορές ανέρχονται στο ποσό των 13.967,44€ και 22.102,92€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 (εκ παραδρομής στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται 2019 και 2020), αντίστοιχα. Για τις εν λόγω δαπάνες έχουν διενεργηθεί λογιστικές εγγραφές στα βιβλία εσόδων εξόδων και θα πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

4) Σε περίπτωση που δεν τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις θα υποστεί ανεπανόρθωτη βλάβη, η οποία δεν θα μπορεί να αναστραφεί ακόμα και με προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητήθηκε η χορήγηση αντιγράφου της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, το οποίο στάλθηκε από την Υπηρεσία μας, στις 18.10.2024 στον αντίκλητο του προσφεύγοντα με ηλεκτρονική αλληλογραφία (e-mail).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το αρμόδιο λογιστικό γραφείο δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα δικαιολογητικά, δεν έθεσε εις γνώση του αλλά και δεν συμπλήρωσε τα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και το ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης και επιπλέον, δεν υπέβαλε απαντητικό σημείωμα κατόπιν της κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή όπως προκύπτει από την από 28.05.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προσώπων με απλογραφικά βιβλία, Ε.Λ.Π. – Ν.4308/2014, Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024 κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, μεταξύ άλλων:

- Επιστολή με την οποία ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να συμπληρώσει τα Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία του καθώς και το ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολών- υποχρεώσεων (αρ. πρωτ....., ημερομηνία ανάρτησης 06.03.2024, ημερομηνία ανάγνωσης 06.03.2024, ημερομηνία κοινοποίησης 06.03.2024).
- Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 ν.4987/2022 με αρ. πρωτ....., προκειμένου να γνωρίσει στον έλεγχο την τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης του και το υπόλοιπο απαιτήσεων και υποχρεώσεων στις 01.01.2018, 01.01.2019 και 31.12.2019.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ορθά επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€ (2περιπτώσεις Χ 250,00€), σύμφωνα με το άρθρο 53 ν.5104/2024, καθώς δεν ανταποκρίθηκε σε δύο έγγραφα αιτήματα του ελέγχου και δεν έθεσε στη διάθεση του στοιχεία σχετικά με τα υπόλοιπα υποχρεώσεων και απαιτήσεων στην αρχή και στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους, ούτε στοιχεία για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του και τον τρόπο διαβίωσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ως προς τον 1^ο και 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή το με αρ. πρωτ.αίτημα του άρθ. 14 ν.4987/2022, με το οποίο ζητήθηκε από τον έλεγχο να τεθούν στη διάθεση του αντίγραφα των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε την 01.08.2023, ήτοι σε ημερομηνία κατά την οποία ήταν σε ισχύ ο 4987/2022. Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η ημερομηνία κατά την οποία προσκομίστηκαν στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. τα πρωτότυπα λογιστικά αρχεία – εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση αυτά είχαν προσκομιστεί πριν την σύνταξη Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος, τα οποία συντάχθηκαν την 15.04.2024, ήτοι σε ημερομηνία που ήταν σε ισχύ ο 4987/2022.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.4987/2022 οριζόταν ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να

παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ίδιου νόμου οριζόταν ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ίδιου νόμου οριζόταν ότι:

«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.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ίδιου νόμου οριζόταν ότι:

«... 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24. ...»

Επειδή στην από 23.07.2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι:

« Με το με αρ. πρωτ.....αίτημα του άρθ. 14 ν.4987/2022 αιτηθήκαμε από τον ελεγχόμενο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), αντίγραφα κάθε δικαιολογητικού/εγγράφου (αποδεικτικά πληρωμής, μεταφορικά, συμφωνητικά), αντίγραφα δικαιολογητικών στοιχείων που αφορούν τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δήλωση του εκπροσώπου της επιχείρησης που να αναφέρει ότι τα προσκομισθέντα αντίγραφα αποτελούν γνήσια αντίγραφα των πρωτότυπων που φυλάσσονται στην επιχείρηση.

Ο ελεγχόμενος έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων με αποστολή ηλεκτρονικού μηνύματος (email) στις 07.08.2023. Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ. Συγκεκριμένα, δεν προσκομίστηκαν: μισθοδοτικές

καταστάσεις, αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις ΕΦΚΑ, οικονομική καρτέλα ΕΦΚΑ, αποδεικτικά πληρωμής ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών προσωπικού.

Επιπλέον, προσκομίστηκαν από τον λογιστή της επιχείρησης στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. τα πρωτότυπα λογιστικά αρχεία – εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, για τα οποία εκ παραδρομής δε συντάχθηκε αποδεικτικό παραλαβής από την ελέγκτρια υπάλληλο. ...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίστανται σφάλματα κατά τη διαδικασία του ελέγχου καθώς κατόπιν της με αριθμ. πρωτ.αίτησης του και μετά από σχετικό έλεγχο στο φάκελο της Υπηρεσίας διαπίστωσε ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση σχετικά με την ακρίβεια των εγγράφων που έχουν κατατεθεί. Ο ίδιος τέτοια δήλωση δεν την αρνήθηκε και επιπλέον η αρμόδια υπάλληλος του ελέγχου δεν προέβη σε σχετική επισημείωση επι των εγγράφων στις πράξεις που του κοινοποιήθηκαν.

Επειδή στην από 23.07.2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου δήλωση στην οποία να βεβαιώνεται η γνησιότητα των αντιγράφων που στάλθηκαν ηλεκτρονικά και συνεπώς η ελέγκτρια υπάλληλος προέβη σε σχετική επισημείωση επί του εγγράφου – αποδεικτικού λήψης ηλεκτρονικού μηνύματος, με το οποίο προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα αντίγραφα των λογιστικών αρχείων. Από το άρθρο 24 παρ. 1 του ν.4987/2022 δεν προκύπτει υποχρέωση του ελέγχου να προβαίνει σε επισημείωση στις εκδοθείσες πράξεις καταλογισμού φόρου και προστίμων. **Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίστανται σφάλματα κατά τη διαδικασία του ελέγχου καθώς δεν έχει συνταχθεί κανενός είδος κατάσταση παραλαβής – κατάθεσης εγγράφων.

Επειδή στην από 23.07.2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι προσκομίστηκαν από τον λογιστή της επιχείρησης στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. τα πρωτότυπα λογιστικά αρχεία - εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για τα οποία εκ παραδρομής δεν συντάχθηκε αποδεικτικό παραλαβής από την ελέγκτρια υπάλληλο.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα, για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και συνεπώς ο έλεγχος διενεργήθηκε, εκτός από τις γενικές διατάξεις και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, από τον έλεγχο, λήφθηκε αυτό το οποίο προσδιορίστηκε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής. Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα με την τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας λήφθηκαν υπόψη:

- Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα.

- Πληροφορίες από τα συστήματα TAXIS/ELENXIS.
- Πληροφορίες από το ηλεκτρονικό πληροφοριακό σύστημα οχημάτων.
- Τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν από το Σύστημα Σ.Μ.Τ.Λ. σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην ημεδαπή για το διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019.
- Τα τηρούμενα βιβλία. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος έλαβε αντίγραφα από τα βιβλία μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος (e-mail). Ως εκ τούτου μέσω της λήψης του ηλεκτρονικού μηνύματος από την φορολογική αρχή αποδεικνύεται και η παραλαβή αυτών (ΔΕΔ Αθήνας 1391/26.04.2022).
Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα (τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας) δεν λήφθηκαν υπόψη τα πρωτότυπα λογιστικά αρχεία – εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για τα οποία δεν συντάχθηκε αποδεικτικό παραλαβής/ παράδοσης ή έκθεσης κατάσχεσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«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,*

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 σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

...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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1061/2017 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»:

«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 εκπιπτόμενων 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 (E.E., 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις δαπάνες μισθοδοσίας και τις ασφαλιστικές εισφορές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 (εκ παραδρομής στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται 2019 και 2020) έχουν διενεργηθεί λογιστικές εγγραφές στα βιβλία εσόδων εξόδων και θα πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται τα κάτωθι:

- 1) Φωτοτυπίες «Κινήσεις τρεχουσών εισφορών» για τα έτη 2018 και 2019 από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων/ε-ΕΦΚΑ/Ηλεκτρονικός Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης.
- 2) Συγκεντρωτικές καταστάσεις μισθοδοσίας 2018 και 2019.
- 3) Φωτοτυπίες «Αντίγραφο Αποδεικτικό Υποβολής ΑΠΔ» για τις περιόδους Μάιος έως και Οκτώβριος 2018 και Μάιος έως και Οκτώβριος 2019. Επιπλέον, προσκομίζονται και ορισμένες πληρωμές που αφορούν τις εν λόγω ΑΠΔ.
- 4) Φωτοτυπία «Αναλυτική περιοδική δήλωση» περιόδου Οκτωβρίου 2018.

Επειδή όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018 δεν καταλογίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές σχετικές με παροχές σε εργαζομένους καθώς με την υποβολή της δήλωσης του εν λόγω

έτους έχουν αναμορφωθεί φορολογικά και ως εκ τούτου δεν δύναται να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες μισθοδοσίας προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή συγκεντρωτικές καταστάσεις μισθοδοσίας, χωρίς να προσκομίζονται τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης αυτών και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή όπως προκύπτει από το έντυπο Ε3 φορολογικού έτους 2019 του προσφεύγοντα στον κωδικό 181 «Παροχές σε εργαζομένους» έχει καταχωρηθεί πόσο ύψους 19.384,20€. Από την προσκομιζόμενη εκτύπωση από το βιβλίο εξόδων φορολογικού έτους 2019 προκύπτει ότι έχουν εγγραφεί ως μισθοδοσία προσωπικού ποσό ύψους 15.529,50€ και **εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ 3.854,70€**, ήτοι συνολικό ποσό 19.384,20€. Το εν λόγω ποσό δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019 αναφορικά με τις ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ, μεταξύ άλλων, προσκομίστηκε κίνηση τρεχουσών εισφορών με κινήσεις από 23/06/2019 έως και 21/12/2019 ως κάτωθι:

α/α	Ημ/νία	Τύπος Κίνησης	Παραστατικό	Εκ μεταφοράς	67.221,37	67.201,21
				Περίοδος	Χρέωση	Πίστωση
1	23/6/2019	.....	.....	5/2019 - 5/2019	296,12	0,00
2	24/6/2019	.....	.....	6/2019	0,00	296,12
3	26/7/2019	.....	.....	7/2019	0,00	955,95
4	28/7/2019	.....	.....	6/2019 - 6/2019	955,95	0,00
5	18/8/2019	.....	.....	7/2019 - 7/2019	1.349,77	0,00
6	26/8/2019	.....	.....	8/2019	0,00	1.349,77
7	15/9/2019	.....	.....	8/2019 - 8/2019	1.166,56	0,00
8	16/9/2019	.....	.....	9/2019	0,00	1.166,56
9	10/10/2019	.....	.....	10/2019	0,00	1.575,27
10	13/10/2019	.....	.....	9/2019 - 9/2019	1.455,27	0,00
11	20/10/2019	.....	.....	8/2019 - 8/2019	120,00	0,00
12	8/12/2019	.....	.....	10/2019-10/2019	1.078,75	0,00
13	24/12/2019	.....	.....	10/2019-10/2019	0,00	344,10
				Σύνολο	73.643,79	72.888,98

Επισημαίνεται ότι η στήλη α/α προστέθηκε από την Υπηρεσία μας.

Επειδή από τον ως άνω πίνακα προκύπτουν καταχωρήσεις από ΑΠΔ συνολικού ποσού 6.422,42€ (α/α 1,4,5,7,10,12) και πληρωμές συνολικού ποσού 5.343,67€ (α/α 2,3,6,9). Επιπλέον, από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκαν οι ΑΠΔ μηνών Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου, των οποίων τα ποσά συμφωνούν με τις κινήσεις του ανωτέρω πίνακα με α/α 1,4,5,7,10 και 12. Επιπρόσθετα προσκομίστηκαν οι πληρωμές με α/α 2,3,6,9 συνολικού ποσού 4.177,11€.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το έντυπο Ε3 φορολογικού έτους 2019, την εκτύπωση του βιβλίου εξόδων φορολογικού έτους 2019, τα ως άνω προσκομιζόμενα και τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 από την Υπηρεσία μας αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019 ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ μέχρι το ποσό για το οποίο έχουν

πραγματοποιηθεί εγγραφές στο βιβλίο εξόδων, το οποίο έχει μεταφερθεί και στο έντυπο Ε3, ύψους 3.854,70€. Το εν λόγω ποσό θα αφαιρεθεί από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου. Ως εκ τούτου ο προσδιορισμός του αποτελέσματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο πίνακας εισοδημάτων του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019 με την παρούσα απόφαση με τις γενικές διατάξεις διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2019

	Δήλωσης	Βάση ελέγχου	Βάση ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	85.149,39	85.149,39	85.149,39
Μείον Κόστος πωληθέντων δήλωσης	- 78.455,18	- 78.455,18	- 78.455,18
Μείον Δαπάνες δήλωσης	- 29.191,43	- 29.191,43	- 29.191,43
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	+ 500,00	+ 500,00	+ 500,00
Ζημίες Δήλωσης	-21.997,22	-21.997,22	-21.997,22
Πλέον λογιστικές διαφορές		+19.384,20	+15.529,50
Ζημίες		-2.613,02	-6.467,72

Πίνακας εισοδημάτων φορολογικού έτους 2019

Πηγή εισοδήματος	Βάση δήλωσης	Βάση ελέγχου	Βάση ΔΕΔ
Ακίνητη περιουσία	1.200,00	1.200,00	1.200,00
Μισθωτή εργασία	1.350,00	1.350,00	1.350,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-21.997,22	-2.613,02	-6.467,72
Άγνωστης πηγής			
Αυτοτελώς φορολο. Ποσά κλπ.	1.680,00	1.680,00	1.680,00
Συνολικό ποσό εισοδήματος	4.230,00	4.230,00	4.230,00

Επειδή το συνολικό ποσό εισοδήματος βάση ΔΕΔ με τις γενικές διατάξεις υπολείπεται του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο βάσει έμμεσων τεχνικών ως εκ τούτου η υπ. αριθμ./2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 δεν τροποποιείται.

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που δεν τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις θα υποστεί ανεπανόρθωτη βλάβη, η οποία δεν θα μπορεί να αναστραφεί ακόμα και με προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

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 προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28.05.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ.και την επικύρωση των υπ' αριθμ.:

-Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας,
-Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας.
-Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξηςφορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	13.928,68
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 του ν.4987/2022)	6.964,34
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.577,12
Σύνολο για καταβολή	22.470,14

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης.....) φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	13.569,09
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 του ν.4987/2022)	6.784,55
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.569,63
Σύνολο για καταβολή	21.923,27

Υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικό έτος 2024
500,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Α/Α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.