



Αθήνα, 21-1-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 92

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@aade.gr

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στην κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2019 και της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 53 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2019 και την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 53 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

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

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 14.293,55€ πλέον προστίμου αρθ.58^A ΚΦΔ ύψους 7.146,77€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **21.440,32€**, ενώ ταυτόχρονα δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 2.275,51 €.

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 79.600,55€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 39.800,28€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 14.876,88€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **134.277,71€**.

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος(ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) **φορολογικού έτους 2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 50.603,92€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 25.301,96€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8.908,42€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **84.814,30€**.

- Με την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) **φορολογικού έτους 2024** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **250,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις το αρθ. 53 παρ. 1 και παρ.2 ΚΦΔ. λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ.έγγραφο αίτημα για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση τω διατάξεων του αρθ. 14 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου/προστίμου προέκυψαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2018 και 2019 δυνάμει της με αρ.σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κερκύρας. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος:

Φορολογικό έτος 2018

- Εξόφληση συναλλαγών άνω των 500,00€, συνολικής καθαρής αξίας **4.270,32€** χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων αρθ.23 περ. β ν.4172/2013.
- Για δαπάνες κάτω των 500,00€, διαπιστώθηκε κατάτμηση δαπανών συνολικής καθαρής αξίας **181.453,95€** προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης-μεθόδευσης, η υποχρέωση εμφάνισης πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος οι οποίες θεωρήθηκαν ως μία συναλλαγή. Για τις εν λόγω δαπάνες δεν προσκομίστηκαν τα σχετιζόμενα με την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων που αφορούν τις εν λόγω δαπάνες και συνεπώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.23 περ. β ν.4172/2013.
- Εξόφληση δαπανών μισθοδοσίας ύψους **4.331,17€** χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 23 περ. β του ν. ν. 4172/2013

Φορολογικό έτος 2019

- Εξόφληση συναλλαγών άνω των 500,00€, συνολικής καθαρής αξίας **124.042,80€** χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων αρθ.23 περ. ιδ ν.4172/2013.
- Μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Στοιχείων καθόσον δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών/δαπανών,

κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 14 του ΚΦΔ. Ειδικότερα δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά εξόδων συνολικής αξίας **124.042,80€** με αντισυμβαλλόμενο τον

- Εξόφληση δαπανών μισθοδοσίας ύψους **7.215,15€** χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 23 περ. β του ν. ν. 4172/2013

Συγκεντρωτικά, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος και αιτιολογία απόρριψης:

Πίνακας λογιστικών διαφορών φορολογικού έτους 2018

<u>Είδος δαπάνης</u>	<u>Ποσό</u>	<u>Αιτιολογία απόρριψης</u>
Παραστατικά άνω των 500 ευρώ	4.270,32€	Μη χρήση Τραπεζικού μέσου πληρωμής
Παραστατικά κάτω των 500,00€	181.453,95€	Κατάτμηση δαπανών προς αποφυγή χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής
Δαπάνες μισθοδοσίας	4.331,17€	Μη χρήση Τραπεζικού μέσου πληρωμής
Σύνολο	190.055,45€	

Πίνακας λογιστικών διαφορών φορολογικού έτους 2019

<u>Είδος δαπάνης</u>	<u>Ποσό</u>	<u>Αιτιολογία απόρριψης</u>
Παραστατικά άνω των 500 ευρώ	124.042,80€	Μη προσκόμιση στον έλεγχο (Μη χρήση Τραπεζικού μέσου πληρωμής)
Δαπάνες μισθοδοσίας	7.215,15€	Μη χρήση Τραπεζικού μέσου πληρωμής
Σύνολο	131.257,95€	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ως προς το συμπέρασμα του ελέγχου περί «κατάτμησης της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης – μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος: Οι παραγγελίες γίνονταν μεμονωμένα και αναλόγως με την ζήτηση των προϊόντων και δεν προέβη σε καταχρηστικό κατακερματισμό των συγκεκριμένων τιμολογίων καθώς η έκδοση έγινε από

την προμηθεύτρια εταιρία, με την οποία δεν υφίσταται οποιαδήποτε συνεννόηση ως προς τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, η πραγματοποίηση των συναλλαγών δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, ουδέν φορολογικό ή άλλο όφελος έχει είτε η ίδια είτε η προμηθεύτρια εταιρεία από την κατάτμηση των τιμολογίων και ουδέν κώλυμα υπήρχε στην χρήση των τραπεζικών της λογαριασμών. Άλλωστε όπως προκύπτει από το extrait του προμηθευτή της, όποια διαφορά καταλείπετο από τις πληρωμές των παραστατικών καταβαλλόταν μέσω τραπεζίτης.

2. Ως προς τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες μισθοδοσίας για τα έτη 2018 και 2019. Ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 4172/2013, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών άλλως δεν εκπίπτουν. Η καταβολή των αποδοχών στους λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή παρόχων υπηρεσιών πληρωμών καθώς και της κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)** «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«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.

...»

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **αρθ. 23 του ΚΦΕ** «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...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,

.. 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 με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», δόθηκαν ακόλουθες οδηγίες:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

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.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

[..]. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

[..]4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τράπεζας,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού

ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

[..]10. 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 τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών κάτω των 500,00€ για τις οποίες θεωρήθηκε ότι υφίσταται κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια για λόγους μεθόδευσης της αποφυγής υποχρέωσης εμφάνισης της πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, από την επεξεργασία των ληφθέντων τιμολογίων που περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2019, διαπιστώθηκε ότι σε πλήθος περιπτώσεων έχουν εκδοθεί παραστατικά δαπανών με μικρότερες των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) αξίες, εντός της ίδιας ημέρας και σε διάστημα ολίγων λεπτών με αποτέλεσμα να φέρουν αλληλοδιάδοχη αρίθμηση, συγκροτώντας κατά τρόπο παραδεκτό την αντικειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί κατάτμησης της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης-μεθόδευσης η υποχρέωσης εμφάνισης της πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς από τον διενεργηθέντα έλεγχο οι εν λόγω δαπάνες με αντισυμβαλλόμενο τονκαι αξία κάτω των 500,00€, συνολικού ύψους 181.453,95€, θεωρήθηκαν ως μία συναλλαγή και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β του αρθ.23 του ΚΦΕ, καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά εξόφλησης των συναλλαγών που αυτές αφορούν. Οι εν λόγω δαπάνες παρατίθενται αναλυτικά και συγκεντρωτικά ανά μήνα στις σελ. 26 έως 40 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν ελήφθη υπόψη η συναλλακτική πρακτική μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων πωλήσεως οπωροκηπευτικών κατά την αιχμή ζήτησης σε συνδυασμό με την ίδια τη φύση των εμπορευμάτων. Ειδικότερα, οι παραγγελίες γίνονταν μεμονωμένα και αναλόγως με την ζήτηση των προϊόντων και εξ αυτού του λόγου τα παραστατικά εκδίδονται διαφορετικές ώρες ανάλογα με την εισροή και την κίνηση των πελατών και πληρώνονταν τοις μετρητοίς για κάθε εκδοθέν παραστατικό. Στην

περίπτωση που γινόταν εκκαθάριση στο τέλος της ημέρας ή της εβδομάδας, η τυχόν διαφορά μεταφερόταν μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί εκκαθάρισης λογαριασμών, προσκομίζει με την κατάθεση της παρούσας προσφυγής, τραπεζικά παραστατικά κίνησης του με αρ.τηρούμενου εμπορικού λογαριασμού στην Τράπεζα του προμηθευτή τηςγια το διάστημα από 19-12-2017 έως 11-10-2019. Περαιτέρω επικαλείται ότι δεν προέβη σε καταχρηστικό κατακερματισμό των συγκεκριμένων τιμολογίων καθώς η έκδοση έγινε από την προμηθεύτρια εταιρία, με την οποία δεν υφίσταται οποιαδήποτε συνεννόηση ως προς τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, η πραγματοποίηση των συναλλαγών δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, ουδέν φορολογικό ή άλλο όφελος έχει είτε η ίδια είτε η προμηθεύτρια εταιρεία από την κατάτμηση των τιμολογίων και ουδέν κώλυμα υπήρχε στην χρήση των τραπεζικών της λογαριασμών.

Επειδή σύμφωνα με την από την απόΈκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας επί της υπό εξέταση προσφυγής, από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων που η προσφεύγουσα προσκόμισε εκ των υστέρων και μετά το πέρας του ελέγχου, ήτοι τραπεζικά παραστατικά (extrait) του με αριθμό λογαριασμούτης Τράπεζας ο οποίος ανήκει στον προμηθευτή της, προέκυψε ότι κατά τα έτη 2018 και 2019 καταβάλλονταν μέσω τραπεζής από την προσφεύγουσα στον ως άνω προμηθευτή της πληρωμές συνολικού ύψους 23.335,57€ από 10-1-2018 έως 31-12-2018 και πληρωμές ύψους 20.825,00€ από 2-1-2019 έως 9-7-2019. Κατόπιν των ανωτέρω, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης δαπανών μόνο ως προς το ποσό των 23.335,57€ των πληρωμών που πραγματοποιήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2018 ενώ για το φορολογικό έτος 2019 δεν έγινε δεκτό το ποσό των 20.825,00€ διότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα παραστατικά στοιχεία εξόδων για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, από τις δαπάνες συνολικής αξίας 181.453,95€ κατά το φορολογικό έτος 2018 οι οποίες θεωρήθηκαν ως μία συναλλαγή και δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β του αρθ.23 του ΚΦΕ, καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά εξόφλησης των συναλλαγών που αυτές αφορούν, αναγνωρίζεται προς έκπτωση μέρος της αξίας αυτών, ήτοι αξία ύψους 23.335,75€ για την οποία προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζής ενώ ως προς την υπόλοιπη αξία αυτών ύψους 158.118,38 € οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς αυτές κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών μισθοδοσίας για τα έτη 2018 και 2019

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας για τα έτη 2018 και 2019, διαπιστώθηκε η έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας ύψους 4.331,17 € για το έτος 2018 και 7.215,15€ για το έτος 2019 για τις οποίες όμως η εξόφληση αυτών δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση το αρθ. 23 περ. β ν. 4172/2013 κα συνεπώς κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κατάθεση της παρούσας προβάλλει τον ισχυρισμό ότι μη νομίμως ο έλεγχος απέρριψε τις δαπάνες μισθοδοσίας λόγω μη εξόφλησης αυτών με τραπεζικό μέσο πληρωμής επικαλούμενη ότι ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής νοείται κάθε μέσο πληρωμής μεταξύ των οποίων και η κατάθεση με μετρητά στον τραπεζικό λογαριασμό των δικαιούχων όπως στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή η προσφεύγουσα ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την κατάθεση της παρούσας προσκομίζει στοιχεία προς απόδειξη του προβαλλόμενου ισχυρισμού περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών μισθοδοσίας λόγω μη εξόφλησης αυτών με τραπεζικό μέσο πληρωμής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος και οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς αυτές κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές.

Συνεπώς, ανακεφαλαιωτικά, λαμβάνοντας υπόψη ότι από την αξία μη εκπιπόμενων δαπανών ύψους **181.453,95€** κατά το φορολογικό έτος 2018 αναγνωρίζεται προς έκπτωση, με την εξέταση της παρούσας προσφυγής, μέρος της αξίας αυτών ύψους **23.335,57€**, οι λογιστικές διαφορές για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 και αιτιολογία απόρριψης διαμορφώνονται ως εξής:

<u>Είδος δαπάνης</u>	<u>Ποσό</u>	<u>Αιτιολογία απόρριψης</u>
Παραστατικά άνω των 500 ευρώ	4.270,32€	Μη χρήση Τραπεζικού μέσου πληρωμής
Παραστατικά κάτω των 500,00€	158.118,38€	Κατάτμηση δαπανών προς αποφυγή χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής
Δαπάνες μισθοδοσίας	4.331,17€	Μη χρήση Τραπεζικού μέσου πληρωμής
Σύνολο	166.719,87€	

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη για το φορολογικό έτος 2018 διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ -ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	395.094,95
Μείον Κόστος πωληθέντων	362.305,00
Μικτό κέρδος δήλωσης	32.789,95
Μείον δαπάνες χρήσης	28.763,45
Δαπάνες μη εκπιπόμενες βάσει δηλώσεις	650
Κέρδη βάσει δήλωσης	4.676,50
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει παρούσας Απόφασης	166.719,87
Αποτελέσματα βάσει παρούσας Απόφασης (Κέρδη)	171.396,37
ΤΕΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	171.396,37

Επειδή ως προς τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΕ, ΦΠΑ & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία υποβολήςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα: α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) την επικύρωση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 53 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ							
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (Α)				Ποσά ΔΕΔ (Β)		Διαφορά
			Ποσά Ελέγχου				(Α-Β)
		Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητη περιουσία	380,00		380,00		380,00		0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα							
Επιχειρηματική δραστηριότητα Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα		4.676,50		194.731,95		171.396,37	166.719,87
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	380,00	4.676,50	380,00	194.731,95	380,00	171.396,37	166.719,87
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	5.514,87		5.514,87		5.514,87		
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	5.894,87	4.676,50	5.894,87	194.731,95	5.894,87	171.396,37	166.719,87
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	5.894,87	4.676,50	5.894,87	194.731,95	5.894,87	171.396,37	166.719,87
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής ειδ. εισφοράς αλλ	5.894,87	4.676,50	5.894,87	194.731,95	5.894,87	171.396,37	166.719,87
Ποσό εισφοράς				14.876,88		12.776,67	12.776,67
Εισφορά που παρακρατήθηκε							
Υπόλοιπο εισφοράς				14.876,88		12.776,67	12.776,67

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ

	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	5.894,87	4.676,50	5.894,87	194.731,95	5.894,87	171.396,37	166.719,87
Φόρος κλίμακας	1.270,27	1.028,83	1.270,27	80.629,38	1.270,27	70.128,37	69.099,54
Μείωση φόρου	1.213,27		1.213,27		1.213,27		
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	121,33	1.028,83	121,33		121,33		
Φόρος που αναλογεί	178,33	1.028,83	178,33	80.629,38	178,33	70.128,37	69.099,54
Β.Μείον							
1.φορος που παρακρατήθηκε από							
α.Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα							
β.επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ.Μισθωτή εργασία-συντάξεις							
2.φορος που προκαταβλήθηκε							
α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος		1.166,61		1.166,61		1.166,61	
ε.αλλοδαπής προέλευσης							
Υπόλοιπο φόρου	178,33	-137,78	178,33	79.462,77	178,33	68.961,76	69.099,54
Γ. Πλέον							
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		1.028,83		1.028,83		1.028,83	
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων							
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ							
Σύνολο φόρου εισοδήματος	178,33	891,05	178,33	80.491,60	178,33	71.120,34	70.229,29
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				14.876,88		12.776,67	12.776,67
Τέλος επιτηδεύματος		650		650		650	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ				39.800,28		34.549,77	34.549,77
Γενικό Σύνολο	178,33	1541,05	178,33	135.818,76	178,33	117.967,03	116.425,98
Διαφορά συμψηφισμού		40,55		40,55		40,55	
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση		1.678,83		135.956,54		118.104,81	116.425,98
πιστωτικό ποσό για επιστροφή							

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	1.678,83	135.956,54	118.104,81	116.425,98

Φορολογικό έτος 2019/Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

-Ως η υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

Σύνολο φόρου για καταβολή: 84.814,30€

-Ως η υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ:

Σύνολο φόρου για καταβολή: 21.440,32€

Φορολογικό έτος 2024

-Ως η υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 53 ΚΦΔ:

Συνολικό ύψος προστίμου: 250,00€

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 Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.