



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 937

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατοίκου Σαντορίνης, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	113.334,16 €

2/2022	15.11.2022	22.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	129.121,41 €
---	------------	------------	------------	-------------------	-------------------------	--------------

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	54.682,18 €
4	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016	2.739,49 €
5	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	61.492,53 €
6	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	6.630,06 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 54 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016	700,00 €
8	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 54 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	400,00 €
9	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 54 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016	250,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15.11.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 20.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 67.215,30 €, πλέον 33.607,65 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 12.511,21 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 113.334,16 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 76.395,31 €, πλέον 38.197,66 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 14.528,44 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 129.121,41 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 15.11.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

A) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016

α) με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα της επιχείρησής του της περιόδου αυτής

- (i) αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης (εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **42.146,01 €** και
- (ii) δαπανών συνολικού ύψους **120.273,03 €** που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου των οικείων παραστατικών,

ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 162.419,04 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	6.879,35 €	169.298,39 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **851,56 €** και

B) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017

α) με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα της επιχείρησής του της περιόδου αυτής

- (i) αποκρυσθαίνοντας φορολογητέας ύλης (εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **55.250,52 €** και
- (ii) δαπανών συνολικού ύψους **160.053,08 €** που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου των οικείων παραστατικών,

ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 215.303,60 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	-25.393,41 €	189.910,19 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **9.383,07 €**.

II. ΦΠΑ – Πρόστιμα άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 38.281,11 €, πλέον 16.401,07 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 54.682,18 €.

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ ύψους 2.739,49 € λόγω μη έκδοσης, εντός του 2016, τουλάχιστον ενός φορολογικού παραστατικού εσόδου για καθαρή αξία ποσού 42.146,01 € και αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 5.478,98 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 ν. 4308/2014.

- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 45.415,06 €, πλέον 16.077,47 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 61.492,53 €.

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ ύψους 6.630,06 € λόγω μη έκδοσης εντός του 2017 τουλάχιστον ενός φορολογικού παραστατικού εσόδου για καθαρή αξία ποσού 55.250,52 € και αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 13.260,13 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 ν. 4308/2014.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 15.11.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **42.146,01 €** και το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών με την **αφαίρεση** ΦΠΑ εισροών συνολικού ύψους **32.832,81 €** λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο των οικείων παραστατικών· και

β) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **55.250,52 €** και το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών με την **αφαίρεση** ΦΠΑ εισροών συνολικού ύψους **32.154,94 €** λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο των οικείων παραστατικών,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		ΦΠΑ εισροών	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	141.985,33 €	184.131,34 €	32.839,28 €	6,47 €
01.01.2017-31.12.2017	134.653,22 €	189.903,74 €	32.316,77 €	161,83 €

III. Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής δήλωσης (πληροφοριακού χαρακτήρα) στο μητρώο για την έναρξη ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES και έξι (6) πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € έκαστο, ήτοι συνολικό ποσό 600,00 €, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα έξι (6) ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τις αντίστοιχες έξι (6) περιόδους Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου 2016, ήτοι τελικά συνολικό ποσό 700,00 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέσσερα (4) πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € έκαστο, ήτοι συνολικό ποσό 400,00 €, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα τεσσάρων (4) ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τις αντίστοιχες τέσσερις (4) περιόδους Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου 2017.
- 3) Με την υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1

περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 250,00 € λόγω μη ανταπόκρισής του στα υπ' αριθμ./4.9.2020,/11.3.2022 και/8.7.2022 αιτήματα της ίδιας Προϊσταμένης για διάθεση στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου των εκδοθέντων και ληφθέντων κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 φορολογικών παραστατικών εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση των εν λόγω αιτημάτων κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη ύπαρξη παράβασης φοροδιαφυγής.
- 2) Αναφορικά με την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016: Μη ύπαρξη επαύξησης εισοδήματος σε σχέση με ποσό 42.146,01 € – Αναληθής και αβάσιμη κρίση περί της μη προσκόμισης των αποδεικτικών και δικαιολογητικών δαπανών της επιχείρησής του.
- 3) Αναφορικά με την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017: Μη ύπαρξη επαύξησης εισοδήματος σε σχέση με ποσό 55.250,52 € – Αναληθής και αβάσιμη κρίση περί της μη προσκόμισης των αποδεικτικών και δικαιολογητικών δαπανών της επιχείρησής του.
- 4) Αναφορικά με την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017: Εσφαλμένη μη λήψη υπόψη των δαπανών μισθοδοσίας για το φορολογικό έτος 2017.
- 5) Παραβίαση των αρχών της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης και της αναλογικότητας.
- 6) Έλλειψη της απαιτούμενης εκ του νόμου αιτιολογίας.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022,/2022/15.11.2022 και/2022/15.11.2022 πράξεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τα καταλογισθέντα με αυτές πρόστιμα.

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο, τρίτο και έκτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016-2017): «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, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.11.2022): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./27.12.2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ: Από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./4.9.2020 Γνωστοποίηση - Πρόσκληση, με την οποία γνωστοποιήθηκε στην επιχείρηση η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο και κλήθηκε όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή της θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και αντίγραφα στοιχείων που τηρήθηκαν για την ανωτέρω περίοδο, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 με τα

δικαιολογητικά τους και **τα παραστατικά εξοφλήσης για αγορές-δαπάνες άνω των 500,00 €**. Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε όλο αυτό το διάστημα, ενώ είχε λάβει γνώση, εκδόθηκε νέα Γνωστοποίηση - Πρόσκληση, η υπ' αριθμ. πρωτ./11.3.2022, με την οποία ο έλεγχος **ζητούσε εκ νέου τη διάθεση στον έλεγχο των ανωτέρω**. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εν μέρει στην δεύτερη πρόσκληση, θέτοντας στη διάθεση του ελέγχου μόνο αντίγραφα των βιβλίων και των δηλώσεων, **όχι όμως αντίγραφα των εκδοθέντων και των ληφθέντων στοιχείων με τις τραπεζικές εξοφλήσεις**, όπου απαιτούνται. Επίσης, απεστάλη και η υπ' αριθμ. πρωτ./4.9.2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. [...]. Από την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου της υπηρεσίας μας και των διαθέσιμων στον έλεγχο στοιχείων προέκυψαν διαφορές μεταξύ των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων του ανά ελεγχόμενο έτος. Εν συνεχεία από τον έλεγχο εκδόθηκε το υπ' αρ./8.7.2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, το οποίο του κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή (RE GR) και σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος ζητούσε στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμού του, αφορούσαν σε επώνυμες και ανώνυμες πρωτογενείς πιστώσεις (καταθέσεις, εμβάσματα και τραπεζικές μεταφορές). Επιπλέον ο έλεγχος **ζήτησε εκ νέου αντίγραφα των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων καθώς και των ληφθέντων στοιχείων εξόδων-δαπανών άνω των 500,00 €** για τις κρινόμενες περιόδους. Ο προσφεύγων **δεν ανταποκρίθηκε**, εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη σε **ηλεκτρονική κοινοποίηση** του ανωτέρω αιτήματος στις 08/07/2022. Ο προσφεύγων για πρώτη φορά απάντησε με το υπ' αρ./05-08-2022 έγγραφό του μέσω e-mail, με το οποίο ζήτησε επιπλέον χρόνο. Αν και ο χρόνος αναμονής, από τον 09/2020 μέχρι τότε, πλησίαζε τα δύο έτη, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης του **έδωσε ένα επιπλέον εύλογο περιθώριο χρόνου μήπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των στοιχείων εσόδων και εξόδων**. Στις 30/08/2022 ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα παρακάτω: -Αντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων της ελεγχόμενης καθώς και των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, τα οποία ο έλεγχος είχε ήδη στη διάθεσή του. -Αντίγραφο του μητρώου παγίων για το 2017, του οποίου η μορφή διαπιστώθηκε ελλιπής και από το οποίο δεν προκύπτουν οι αποσβέσεις του έτους. -Κάποιες καρτέλες, όπου φαίνονται καταχωρημένες δαπάνες ενέργειας (ΔΕΗ) και τηλεφωνίας (ΟΤΕ), **χωρίς να σταλούν τα παραστατικά αυτών**, οι οποίες δεν προσθέτουν κάποιο δεδομένο στον έλεγχο, καθώς στα απλογραφικά βιβλία οι αναλυτικές καταχωρήσεις στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων προσφέρουν την απαραίτητη πληροφόρηση. -Καταστάσεις μισθοδοσίας και ΑΠΔ, χωρίς όμως τις τραπεζικές εξοφλήσεις αυτών. Πέραν όσων αναφέρθηκαν **δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα άλλο στοιχείο, όπως αντίγραφα των στοιχείων εσόδων ή δαπανών με τις τραπεζικές εξοφλήσεις για τα στοιχεία άνω των 500,00 €**. Αντίστοιχα ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ./8.7.2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δικαιολογητικά προς αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων που εντοπίστηκαν. Ο έλεγχος προέβη στην επεξεργασία όσων στοιχείων είχε στη διάθεσή του και εξέδωσε αρχικά σημείωμα διαπιστώσεων με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, δεν εξέφρασε τις απόψεις της και **δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ούτε σε αυτό το στάδιο αντίγραφα των στοιχείων εσόδων, αγορών, δαπανών και εξόδων**. Εν τέλει συντάχθηκαν τα οριστικά αποτελέσματα, τα οποία προέκυψαν ίδια με τα προσωρινά και τα οποία σας επισυνάπτονται. [...]. Τα ανωτέρω εκτός από γραπτά είχαν ζητηθεί και τηλεφωνικά από τον λογιστή του προσφεύγοντος και τον ίδιο τον

προσφεύγοντα, όπου τους έγινε σαφές ότι τα στοιχεία εσόδων και εξόδων είναι καθοριστικά για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των όσων έχουν μεταφερθεί στα βιβλία και τις δηλώσεις. Ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης περίμενε δύο χρόνια τον ελεγχόμενο να ανταποκριθεί και ζητούσε κατ' επανάληψη όσα όφειλε να θέσει υπόψη του ο προσφεύγων, περιμένοντας να περάσει τόσο η τουριστική περίοδος με το φόρτο εργασία όσο και τα μέτρα περιορισμού λόγω covid. [...].»

Επειδή, με τους πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς εσφαλμένες και αναιτιολόγητες, αφού:

α) Σ' ό,τι αφορά στη μη αναγνώριση δαπανών της επιχείρησής του, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου πέραν του ότι είναι αναιτιολόγητες και αναληθείς αντιβαίνουν στους κανόνες της κοινής λογικής κατά το μέρος που δεν εξηγούν κατά πόσο μία ξενοδοχειακή επιχείρηση, η οποία αγοράζει προϊόντα, όπως τρόφιμα, ποτά, αναλώσιμα, προκειμένου να ασκήσει τη δραστηριότητα της, δεν αποδεικνύει τις δαπάνες της. Από τη φύση της επιχείρησης (δεδομένου ότι παρέχει και υπηρεσίες πρωινού κ.λπ.), χωρίς να υπάρξουν δαπάνες, δεν είναι δυνατόν να υπάρξουν έσοδα. Κατά το μέρος που γίνεται δεκτό ότι η επιχείρησή του είχε μόνον έσοδα, χωρίς να της αναγνωρίζονται τα έξοδα, παραβιάζονται πλείστες όσες αρχές του διοικητικού δικαίου.

β) Σ' ό,τι αφορά στα «κατάλληλα δικαιολογητικά», πέραν του γεγονότος ότι εστάλησαν όλα τα απαραίτητα έγγραφα που αποδείκνυαν τις δαπάνες, όπως προκύπτει από τα σχετικά μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, και ότι δε διευκρινίζεται τι θεωρεί ο υπό κρίση έλεγχος ποια είναι τα «κατάλληλα δικαιολογητικά», γεγονός είναι ότι οι δαπάνες της επιχείρησής του αποδεικνύονταν από τα τιμολόγια αγοράς (τα οποία δόθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Σύρου), αλλά και από τις επιταγές που εξέδωσε και παρέδωσε στους προμηθευτές του ξενοδοχείου του, οι οποίες πληρώθηκαν στο σύνολό τους.

γ) Η επιχείρησή του δια του λογιστή της ήδη από τις αρχές Ιανουαρίου 2022 επανυπέβαλε όλα τα απαιτούμενα έγγραφα και τιμολόγια, καθώς επίσης και τις δαπάνες μισθοδοσίες, ως εκ τούτου καθίσταται αναληθής ο ισχυρισμός ότι δήθεν παρά το ότι του ζητήθηκε δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Κατά την υποβολή δε των δηλώσεων ΦΠΑ που υπέβαλλε για την επιχείρησή του ο εντεταλμένος προς τούτο λογιστής συνυποβάλλονταν και όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά και τιμολόγια. Συνεπώς, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα το ότι δήθεν του χορηγήθηκε μεγάλο χρονικό διάστημα, χωρίς να ανταποκριθεί στην πρόσκληση προσκόμισης δικαιολογητικών. Η αλήθεια είναι ότι κατά την περίοδο του κορονοϊού ήταν εξόχως δύσκολο, με κλειστή την επιχείρηση, να συλλεγούν εκ νέου τα απαραίτητα δικαιολογητικά και έγγραφα, πλην όμως αμέσως μόλις αυτό κατέστη εφικτό τον Ιανουάριο 2022 απέστειλε το σύνολο των ζητηθέντων εγγράφων, όπως προκύπτει και από τα σχετικά προσκομιζόμενα και επικαλούμενα μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου προς τη Δ.Ο.Υ Σύρου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016-2017)), το βάρος απόδειξης αναφορικά με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης το φέρει το φορολογούμενο και επικαλούμενο τη δαπάνη αυτή πρόσωπο και όχι η Φορολογική Διοίκηση, αφού το γεγονός της πραγματοποίησης μιας δαπάνης είναι κάτι που «ωφελεί» το πρόσωπο αυτό και όχι τη Φορολογική Διοίκηση και στο πλαίσιο της

διαδικασίας (εξέτασης) της ενδικοφανούς προσφυγής το κάθε μέρος (προσφεύγων και Φορολογική Διοίκηση) φέρουν το βάρος να αποδείξουν τους ισχυρισμούς που τους «ωφελούν». Επομένως, εν προκειμένω ο προσφεύγων φέρει το βάρος να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτόν αγορές αγαθών ή/και υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής του και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, καθώς ούτε το γεγονός της απόκτησης ενός αγαθού/μιας υπηρεσίας από επαχθή αιτία ή παντός έναντι καταβολής χρηματικού ποσού είναι αυτονόητο ούτε το ύψος του τυχόν ανταλλάγματος.

β) Όπως προκύπτει σαφώς από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την υπ' αριθμ. πρωτ./27.12.2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά και από την από 15.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Προϊσταμένης -οι οποίες (εκθέσεις) αποτελούν, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999 (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη-, ο προσφεύγων ανακριβώς αναφέρει α) ότι έθεσε στη διάθεση του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου τα παραστατικά που εξέδωσε και έλαβε η επιχείρησή του κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 και β) ότι δε διευκρινίστηκε τι θεωρούσε ο έλεγχος ως «κατάλληλα δικαιολογητικά» τεκμηρίωσης των επικαλούμενων από αυτόν ως πραγματοποιηθεισών δαπανών, δεδομένου ότι ο έλεγχος έστειλε κατ' επανάληψη έγγραφα (τα ως άνω αναφερόμενα τρία (3) υπ' αριθμ./4.9.2020,/11.3.2022 και/8.7.2022 αιτήματα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου), ζητώντας συγκεκριμένα και με απόλυτη σαφήνεια, μεταξύ άλλων, τα αντίγραφα των φερόμενων ως ληφθέντων παραστατικών αγορών, δαπανών και εξόδων συνοδευόμενα από τις σχετικές τραπεζικές εξοφλήσεις τους, ωστόσο ο ίδιος δεν προσκόμισε κανένα από τα αιτηθέντα έγγραφα (ούτε και προσκομίζει κανένα από αυτά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, με εξαίρεση τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα των εμπρόσθιων όψεων ορισμένων επιταγών).

γ) Από τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα των εμπρόσθιων όψεων των επικαλούμενων επιταγών δεν προκύπτει η εξαργύρωσή τους ή η οπισθογράφησή τους και συνεπώς δεν αποδεικνύεται μόνο με τα έγγραφα αυτά (πλήρης απόδειξη) ότι με τις επιταγές αυτές έχουν εξοφληθεί οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα δαπάνες, ώστε να μπορούν αυτές να εκπέσουν, ως πραγματικές/πραγματοποιηθείσες, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος, δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** τους εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./27.12.2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Επιπλέον, πέραν της κακής φορολογικής εικόνας που παρουσιάζει ο προσφεύγων λόγω των διαπιστωμένων παραβάσεων μη έκδοσης από άλλα συνεργεία ελέγχου και των επαναλαμβανόμενων ζημιών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως προς τα έσοδα ο έλεγχος εντόπισε απόκρυψη φορολογητέας ύλης με δύο τρόπους, τόσο μέσω της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών όσο και μέσω του συστήματος VIES από την αναγωγή των προμηθειών των OTA's (Booking) σε πωλήσεις παροχής υπηρεσιών διαμονής στο κατάλυμα. [...].

Όσον αφορά στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τα έσοδα μέσω Booking.com, ανακριβώς περιγράφει τον τρόπο λειτουργίας του ηλεκτρονικού ταξιδιωτικού πρακτορείου booking.com. Καταρχάς **δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η τράπεζα του ζήτησε πίσω χρήματα ακυρώνοντας πιστώσεις**. Επιπλέον, δεν λειτουργεί η booking.com όπως περιγράφει ο προσφεύγων, αλλά η συγκεκριμένη εταιρεία χρεώνει προμήθεια για τα ποσά που δίνει στις επιχειρήσεις είτε οι κρατήσεις έγιναν είτε ακυρώθηκαν και χρεώθηκαν ακυρωτικά. Συνεπώς, η εταιρεία ζητάει προμήθεια ανάλογα με ό,τι έχει καταθέσει στις επιχειρήσεις και αν ζητήσει πίσω χρήματα ή ακυρώσει κάποιο έμβασμα / πίστωση εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο και μειώνεται το ποσό προμήθειας αντιστοίχως. Συνεπώς, τα ποσά προμηθειών που φαίνονται δηλωμένα μέσω VIES βασίζονται σε ποσά που έχει καταθέσει η εταιρεία στον και ο ισχυρισμός του δεν ευσταθεί. Παράλληλα, όσον αφορά και στους ισχυρισμούς του για τις πρωτογενείς καταθέσεις ο προσφεύγων έλαβε αίτημα πληροφοριών με πίνακες αναλυτικούς ανά πίστωση. **Θα μπορούσε να είχε ανταποκριθεί και να αποδείξει με τα κατάλληλα δικαιολογητικά ποιες πιστώσεις εξ αυτών ακυρώθηκαν, αν ακυρώθηκαν, ή τι αφορούσαν, αν δεν ήταν έσοδα**. Βέβαια στο τραπεζικό σύστημα δεν φαίνονται ακυρώσεις πιστώσεων/επιστροφές χρημάτων, αλλιώς ο έλεγχος θα το είχε εντοπίσει και θα το είχε λάβει υπόψη του, όπως έλαβε υπόψη του και δεν τα θεώρησε πρωτογενείς καταθέσεις για παράδειγμα τις καταθέσεις που αφορούν σε συντάξεις, τραπεζικές μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών του ιδίου του ελεγχόμενου, ανώνυμες καταθέσεις μετρητών, λοιπές τραπεζικές πρωτογενείς πιστώσεις, όπως αντιλογισμοί, επιστροφές εμβασμάτων, προμήθειες. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα στάδιο του ελέγχου με ουσιαστικό τρόπο, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα πολλάκις ζητηθέντα αντίγραφα των εσόδων και εξόδων ούτε απάντησε στο αίτημα παροχής πληροφοριών, το οποίο ανέγραψε με σαφήνεια συγκεκριμένες συναλλαγές [...].»

Επειδή, με τους πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς εσφαλμένες και αναίτιολόγητες, αφού λαμβάνουν ως δεδομένα περιστατικά, τα οποία δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, και ειδικότερα θεωρούν ότι η επιχείρησή του έχει αποκρύψει ποσά, τα οποία έλαβε από διαδικτυακές πλατφόρμες κρατήσεων. Ειδικότερα, εν προκειμένω:

- Η ξενοδοχειακή του επιχείρηση είχε συμβληθεί με την εταιρεία κρατήσεων ξενοδοχείων και παροχής άλλων τουριστικών υπηρεσιών Όπως είναι ευρύτερα γνωστό, η σύμβαση με τη σχετική πλατφόρμα γίνεται κατά τον εξής τρόπο: Όποιος επιθυμεί να κάνει κράτηση σε ξενοδοχείο, εισέρχεται στην ιστοσελίδα www.....com και προβαίνει σε κράτηση δωματίου σε ένα ξενοδοχείο. Ο ενδιαφερόμενος εισάγει τα προσωπικά του στοιχεία και μία χρεωστική ή πιστωτική κάρτα, προκειμένου να γίνει η σχετική πληρωμή. Ανάλογα δε με την πολιτική κράτησης άλλες φορές ο ενδιαφερόμενος προβαίνει στην κράτηση με δικαίωμα δωρεάν ακύρωσής της μέχρι ενός ορισμένου χρονικού σημείου και άλλες φορές επιλέγει την κράτηση χωρίς δικαίωμα δωρεάν ακύρωσης. Στις περιπτώσεις αυτές η χρεωστική ή πιστωτική του κάρτα χρεώνεται, ανάλογα με την πολιτική του ξενοδοχείου, συνήθως με το ποσό που αναλογεί σε μία βραδιά.

- Δεδομένου όμως ότι πολλές φορές οι ενδιαφερόμενοι προβαίνουν σε πολλαπλές κρατήσεις, έτσι ώστε να επιλέξουν πού θα πάνε, όταν ζητήσουν την ακύρωση της κράτησης, ανάλογα με την σύμβαση της ξενοδοχειακής μονάδας με την πλατφόρμα κρατήσεων δύναται να υφίσταται

υποχρέωση της επιχείρησης να επιστρέψει πίσω τα χρήματα που φέρεται να έχει εισπράξει, αφού αυτά, παρόλο που φαίνονται να έχουν κατατεθεί στον τραπεζικό λογαριασμό της, εντούτοις δεσμεύονται από την ως άνω ιστοσελίδα-πλατφόρμα και δεν μπορούν να εισπραχθούν. Έτσι, παρά το γεγονός ότι φέρονται να αποτελούν εισόδημα της εκάστοτε επιχείρησης, στην πραγματικότητα δεν αποτελούν τέτοιο. Προκειμένου δε να γίνει κατανοητός ο τρόπος, με τον οποίο λειτουργεί σε θέματα προμηθειών και ακυρώσεων των κρατήσεων η εν λόγω ηλεκτρονική πλατφόρμα, παρατίθεται σχετικό κείμενο από το διαδίκτυο: «*Διαχείριση ακυρωτικών και προμήθειας: Χρεώνεται προμήθεια για επιβεβαιωμένες διαμονές και για κρατήσεις με μη επιστρέψιμη χρέωση και μερική επιστροφή χρημάτων, ανεξάρτητα από το εάν ο επισκέπτης έμεινε ή όχι στο κατάλυμά σας. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως δε χρειάζεται να πληρώνετε προμήθεια. Δημιουργήσαμε επίσης ένα εργαλείο που σας βοηθά να δέξεστε αυτόματα τα αιτήματα για δωρεάν ακύρωση που κάνουν οι επισκέπτες μέσα στο χρονικό διάστημα της επιλογής σας*».

- Στην υπό κρίση περίπτωση κατά τα έτη 2016, 2017 και 2018 υπήρξαν μαζικές κρατήσεις από εξωτερικό, για τις οποίες, ενώ φαινόταν να κατατίθεται το αρχικό απαιτούμενο ποσό για την κράτηση, ακολούθως αυτή δεν υλοποιούνταν, με αποτέλεσμα η τράπεζα, στην οποία κατατίθονταν τα χρήματα, να τον ενημερώσει ότι παρατηρούνται κρατήσεις από χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες, τις οποίες αμφισβητούν σε μεταγενέστερο χρόνο οι κάτοχοι τους, ισχυριζόμενοι ότι δεν προέβησαν αυτοί στην κράτηση, να ακυρώσει τις σχετικές πιστώσεις και να του ζητάει πίσω τα χρήματα, ισχυριζόμενη ότι οι κρατήσεις δεν είναι υπαρκτές. Με άλλα λόγια από τη στιγμή που υποχρεώθηκε να προβεί στην ακύρωση των κρατήσεων τα εν λόγω ποσά, παρόλο που φαίνονται να έχουν εισπραχθεί από την επιχείρησή του, εντούτοις δεν μπορούν να θεωρηθούν σε καμία περίπτωση προσαύξηση εισοδήματος της επιχείρησής του. Η οικεία έκθεση ελέγχου ουδόλως αποδεικνύει ότι πράγματι οι σχετικές τραπεζικές καταθέσεις-συναλλαγές συνιστούν προσαύξηση περιουσίας της επιχείρησής του. Η πρακτική αυτή συνεχίστηκε και κατά τα έτη 2018 και 2019. Παρόλ' αυτά η προέβη στη χρέωση και παρακράτηση του ποσοστού της, ενώ ο ίδιος δεν μπορούσε να χρησιμοποιήσει τα χρήματα που φέρονταν να κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησής του ως εισόδημα, αφού ήδη του έχει ζητηθεί να τα επιστρέψει, δηλαδή είναι αμφισβητούμενα, συναφώς δε ήδη από το 2017 έχει υποβάλει παράπονα προς το αρμόδιο Αστυνομικό Τμήμα, προσκομίζει δε αντίγραφο από το Βιβλίο Συμβάντος, από το οποίο προκύπτει η καταγγελία του.

Επομένως, δεν μπορούν να του επιβληθούν οι ως άνω φόροι και πρόστιμα, αφού δεν έχει επέλθει ακόμα το χρονικό σημείο, προκειμένου να δηλωθούν τα φερόμενα ως άνω ως εισοδήματα (μεγάλο μέρος των οποίων ουδέποτε εισέπραξε λόγω των ακυρώσεων από τους πραγματικούς κατόχους των καρτών, αφού ακυρώθηκαν οι κρατήσεις και τα κατατιθέμενα χρήματα επανήλθαν πίσω στους λογαριασμούς των εν λόγω προσώπων, χωρίς να μπορεί να γνωρίζει ποιο από αυτά τα πρόσωπα που πραγματοποιεί κράτηση είναι ο πραγματικός ιδιοκτήτης της κάρτας), αφού τα εν λόγω ποσά είναι αμφισβητούμενα. Συνεπώς, τα φερόμενα ως εισοδήματα της επιχείρησής του δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αφού αυτά έχουν ήδη αμφισβητηθεί και έχει κληθεί να τα επιστρέψει στην τράπεζα.

Τους ως άνω ισχυρισμούς του ο προσφεύγων τους επαναλαμβάνει επί της ουσίας με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του και ισχυρίζεται ότι, αφού οι φερόμενες ως εισπράξεις της επιχείρησής του από κρατήσεις μέσω της πλατφόρμας της δεν μπορούν να θεωρηθούν εισόδημά του, δεδομένου ότι είναι ακόμα αμφισβητούμενες, συνάγεται ότι οι ως

άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί ανύπαρκτης βάσης υπό την έννοια ότι οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου αναφορικά με τα προστεθέντα στο φορολογητέο εισόδημά του των φορολογικών ετών 2016 και 2017 εισοδήματα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στηρίχθηκαν σε αντιπαραβολή στοιχείων κατά τρόπο νομικά και ουσιαστικά εσφαλμένο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί δεν εξειδικεύονται οι επικαλούμενες από αυτόν περιπτώσεις ακυρώσεων και αντίστοιχα επιστροφών χρηματικών ποσών (πρόσωπα, ημερομηνίες κρατήσεων, αρχικώς καταβληθέντα από τα πρόσωπα αυτά στον προσφεύγοντα και τελικώς επιστραφέντα από αυτόν στα πρόσωπα αυτά χρηματικά ποσά), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί του αυτοί, ούτε και προσκομίζεται κανένα έγγραφο, από το οποίο να μπορεί να αποδειχθεί ότι συγκεκριμένα ποσά που είχαν κατατεθεί αρχικά σε λογαριασμό/-ούς που τηρούσε σε πιστωτικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα ο ίδιος υποχρεώθηκε να τα επιστρέψει στο σύνολό τους ή κατά ένα μέρος τους στους δικαιούχους, στους καταθέτες ή σε εξουσιοδοτημένα από αυτούς πρόσωπα και το/τους λόγο/-ους της εκάστοτε επιστροφής, μόνο δε από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του από 19.12.2017 αντιγράφου του ημερησίου δελτίου οχήματος της 14.12.2017 της Υποδ/σης Αστυνομίας της Δ/σης Αστυνομίας Κυκλάδων της Ελληνικής Αστυνομίας, στο οποίο αναφέρεται ότι στις 14.12.2017 και ώρα 17:20 μετέβη όχημα της Ελληνικής Αστυνομίας στην, όπου τους ανέμενε ο προσφεύγων και έκανε γνωστό ότι πελάτες του ξενοδοχείου ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «.....», που βρίσκεται στην περιοχή της, οι οποίοι είχαν προβεί σε κρατήσεις μέσω της εφαρμογής, είχαν αμφισβητήσει συναλλαγές και είχαν προχωρήσει σε ακύρωση συναλλαγών, όπως είχε ενημερωθεί από τη, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός αυτός. Για τους λόγους αυτούς, τόσο οι πρώτος, δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το **δεύτερο** τους εδώ εξεταζόμενο μέρος, όσο και ο έκτος λόγος πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], 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) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «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 (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. [...]. 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, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./27.12.2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Στο φορολογικό 2017 ο προσφεύγων [...] έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά μισθοδοσίας, αλλά όχι τις τραπεζικές τους εξοφλήσεις και συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 23 ν. 4172/2013 σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να εκπέσουν. [...].»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δε λήφθηκαν υπόψη οι δαπάνες μισθοδοσίας για το φορολογικό έτος 2017, δεδομένου ότι είναι αναληθές ότι δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό ή παραστατικό για τις δαπάνες αυτές, και εξάλλου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΚΥΑ/430/2017 η υποχρέωση του εργοδότη να καταβάλλει τους μισθούς διατραπεζικά είχε ως χρόνο έναρξης την 01.06.2017.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την υπ' αριθμ. πρωτ./27.12.2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά και από την από 15.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Προϊσταμένης -οι οποίες (εκθέσεις) αποτελούν, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999 (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη-, ο προσφεύγων ανακριβώς αναφέρει α) ότι δεν είναι αλήθεια ότι δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό ή παραστατικό για τις δαπάνες μισθοδοσίας για το έτος 2017, δεδομένου ότι πάντως δεν προσκόμισε (ούτε και προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του) παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω δαπανών με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, που αποτελεί, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)), και τη βασική προϋπόθεση για την αναγνώριση της έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του για το φορολογικό έτος 2017.

β) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)) και επιβεβαιώνεται από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

η υποχρέωση για εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών), προκειμένου οι δαπάνες αυτές να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων (για σκοπούς αναγνώρισης της έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα τους), ίσχυε για κάθε δαπάνη μισθοδοσίας που πραγματοποιήθηκε εντός του 2017, ήδη από 01.01.2017 και όχι μόνο για εκείνες που καταβλήθηκαν από 01.06.2017.

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, επιβάλλει στα διοικητικά όργανα την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους κατά τρόπο που να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕπ φορολογικών ετών 2016-2017): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις παραβιάζουν την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, δεδομένου ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίστανται αντικειμενικά στοιχεία που να τις δικαιολογούν, ενώ η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους 32.832,81 € για το φορολογικό έτος 2016 και 32.154,94 € για το φορολογικό έτος 2017 παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι εν προκειμένω

υποβλήθηκαν όλα τα απαραίτητα τιμολόγια και δικαιολογητικά και οι πληρωμές των τιμολογίων μέσω επιταγών που πληρώθηκαν στο σύνολό τους.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Ο καταλογισμός των φόρων και των σχετικών προσαυξήσεων επί τη βάση διαπιστώσεων ενός φορολογικού ελέγχου α) ότι απεκρύβη φορολογητέα ύλη και β) ότι ορισμένες επικαλούμενες από την ελεγχόμενη επιχείρηση δαπάνες δεν μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθώς και ότι ο ΦΠΑ εισροών δεν μπορεί να αναγνωριστεί προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης για συγκεκριμένους λόγους, νομικούς ή/και πραγματικούς, που βασίζονται επί συγκεκριμένων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας δεν παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης, δεδομένης μάλιστα της υποχρέωσης για στενή, γραμματική, ερμηνεία των διατάξεων ως εκ της φύσης τους (αφού συνεπάγονται ευθεία επέμβαση στην ιδιωτική σφαίρα των διοικουμένων). Η τυχόν έλλειψη αντικειμενικών στοιχείων στις περιπτώσεις καταλογισμού φόρων και των σχετικών προσαυξήσεων συνεπάγεται την ακύρωση/τροποποίηση των οικείων καταλογιστικών πράξεων λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων των σχετικών διατάξεων, ενώ η ακύρωση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης προϋποθέτει την καταρχήν εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

β) Απαραίτητη προϋπόθεση για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών είναι η κατοχή και προσκόμιση σε τυχόν έλεγχο του/των οικείου/-ων παραστατικού/-ών, του/των οποίου/οποίων έχει παράλληλα διασφαλιστεί η αυθεντικότητα (ως προς την καταγωγή, συμπεριλαμβανομένης και της ημερομηνίας έκδοσης) και η ακεραιότητα (ως προς το περιεχόμενο), αφού με τον τρόπο αυτό τεκμηριώνεται κατεξοχήν η πραγματοποίηση της/των οικείας/-ων συναλλαγής/-ών. Συνεπώς, επί μη προσκόμισής του/τους η μη αναγνώριση του επικαλούμενου ΦΠΑ εισροών δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας και συγκεκριμένα ούτε της αναλογικότητας εν στενή εννοία ούτε, ακόμα λιγότερο, της αναγκαιότητας, αφού καταρχήν δεν αποδεικνύεται/-ονται ως πραγματοποιηθείσα/-ες η/οι οικεία/-ες συναλλαγής/-ές και σε μια τέτοια περίπτωση η μη αναγνώριση του ΦΠΑ εισροών είναι το ηπιότερο μέσο και η σχετική βλάβη που υφίσταται η θιγόμενη επιχείρηση δε βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την ωφέλεια που προκύπτει από την απαγόρευση της διαφυγής φορολογητέας ύλης.

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 09.11.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές

με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 20.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
4	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016
5	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017
6	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
7	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 54 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016
8	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 54 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017
9	...../2022	15.11.2022	22.11.2022	Πρόστιμο άρθρ. 54 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	67.215,30 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	33.607,65 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	12.511,21 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>113.334,16 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	76.395,31 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	38.197,66 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	14.528,44 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>129.121,41 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

II. ΦΠΑ – Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	38.281,11 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	19.140,56 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>57.421,67 €</u>

(ως οι ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	45.415,06 €
----------------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	22.707,53 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>68.122,59 €</u>

(ως οι ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

III. Πρόστιμα

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 700,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 400,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.12.2022:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 250,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/15.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.