



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

11/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

949

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά α) της με αριθ. /01-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και β) της με αριθ. /01-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ./29-12-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./01-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 2.343,04 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.171,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 3.514,56 €. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 8.079,46 € με αποτέλεσμα να προσθέσει την αξία αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές.

β) Με την υπ' αριθ./01-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 3.945,35 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.972,68 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 5.918,03 €. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 13.604,65 € με αποτέλεσμα να προσθέσει την αξία αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει του με αριθ. πρωτ./31-05-2019 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Β' Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων) που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με τη συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) κατόπιν εκδόσεως της με αριθ./04-09-2019 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Δ.Ο.Υ., για τα φορολογικά έτη 2016- 2018.

Η προσφεύγουσα, που εδρεύει στην, έχει ως κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ» και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες μεταξύ άλλων τις κάτωθι: «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΛΥΝΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΚΑΛΩΠΙΣΜΟΥ», «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΑΝΤΙΛΙΩΝ, ΣΑΛΙΩΝ, ΓΡΑΒΑΤΩΝ, ΓΑΝΤΙΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΡΟΥΧΙΣΜΟΥ, ΜΕΡΩΝ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ Η ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΡΟΥΧΙΣΜΟΥ, ΑΠΟ ΥΦΑΝΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ, ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΠΛΕΚΤΑ Η ΚΡΟΣΕ Π.Δ.Κ.Α.», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΟΥ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΣΕ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΙΣΘΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΕΡΙΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΝΥΧΙΩΝ» και «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΦΡΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Για τα φορολογικά έτη 2017 δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 1.688,33 € και για το φορολογικό έτος 2018 δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 11.868,36 €, καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα σχετικά

παραστατικά εξόφλησης, ενώ τα προσκομισθέντα με αριθ./08-06-2022 και/01-09-2022 εμβάσματα προς την κ. συνολική αξίας 27.000,00 € δεν ανέφεραν κάποια αιτιολογία αλλά ούτε και το χρονικό διάστημα που αφορούν, σε αντίθεση με τις διατάξεις της ΚΥΑ 26034/695/2019.

- Για το φορολογικό έτος 2017, δεν αναγνωρίστηκε δαπάνη ύψους 5.000,00 €, καθώς αναφέρεται αόριστη αξιολόγηση και marketing plan, δίχως να αναφέρεται το είδος της παροχής αλλά και στοιχεία σχετικά με τη συναλλαγή.
- Για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες οι οποίες αφορούν αγορές ένδυσης, καθώς δεν σχετίζονται λειτουργικά με τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται, δεδομένου ότι ούτε η κύρια ούτε οι δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης απαιτούν συγκεκριμένη ενδυματολογική πειθαρχία.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ./04-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα την 13-10-2022 και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα. Η προσφεύγουσα, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./01-11-2022 υπόμνημά της, ωστόσο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς που αφορούν τις ως άνω λογιστικές διαφορές και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 01-12-2022 Έκθεσης Εισοδήματος Μερικού Φορολογικού Ελέγχου του ν. 4172/2013 και της Α. 1293/2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος λανθασμένα δεν αναγνώρισε δαπάνες μισθοδοσίας προς την, σύζυγο του διαχειριστή και μέλους της εταιρείας, καθώς δεν υφίσταται σχέση- σύμβαση εξαρτημένης εργασίας έτσι ώστε να απαιτείται αιτιολογία για την κατάθεση των αμοιβών και αναφορά του χρονικού διαστήματος που αυτές αφορούν, αλλά εργασιακή σχέση μεταξύ συζύγων, στο πλαίσιο της οποίας η σύζυγος δικαιούται αμοιβή, η οποία κάθε φορά προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη το κέρδος της επιχείρησης. Ακόμη και αν ήθελε να υποτεθεί ότι υφίσταται σχέση εξαρτημένης εργασίας, η πληρωμή των υπό κρίση αμοιβών συνετελέσθη νομότυπα.
- Ο έλεγχος θεώρησε λανθασμένα ως λογιστική διαφορά δαπάνη ποσού 5.000,00 € προς την εταιρεία «.....» που αφορούσε την εκπόνηση επιχειρηματικού σχεδίου για την πιθανότητα υπαγωγής της επιχείρησης σε πρόγραμμα ΕΣΠΑ με σκοπό την ανέγερση ακινήτου για τη μεταφορά του λογιστηρίου. Ο έλεγχος θεώρησε ότι εφόσον η μελέτη δεν προχώρησε για οποιονδήποτε λόγο θα έπρεπε να έχει ακυρωθεί και το σχετικό παραστατικό. Εν προκειμένω, η ίδια είχε συνάψει το από 01-12-2017 συμφωνητικό με την εταιρεία «.....» με αντικείμενο την εκπόνηση επιχειρηματικού σχεδίου, το οποίο και πραγματοποιήθηκε, όπως αποδεικνύεται από την προσκομισθείσα «ΜΕΛΕΤΗ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗΣ ΠΡΟΩΘΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ» και τα σχέδια κατόψεων, διαγράμματος κατόψεως, όψεως, στατικό και δομής του μηχανικού κ.

πέραν του συμφωνητικού που έχει στην διάθεσή της η Διοίκηση, ενώ το κόστος των 5.000,00 € βρίσκεται εντός των συναλλακτικών πλαισίων. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία αναλαμβάνει επιπλέον την υποστήριξη εταιρειών μέσω μακροχρόνιας συνεργασίας και παρακολουθεί τις ευκαιρίες επιδότησης επιχειρήσεων μέσω υλοποίηση επενδυτικών σχεδίων από διάφορα προγράμματα.

- Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες που αφορούσαν σε αγορές ένδυσης προς υποστήριξη των δραστηριοτήτων της επιχείρησής της, η οποία δραστηριοποιείται και στον χώρο της ομορφιάς και του καλλωπισμού και απαιτεί συγκεκριμένο dress code, ώστε να προωθούνται με τον βέλτιστο τρόπο οι παρεχόμενες υπηρεσίες. Η ομοιομορφία στην ενδυμασία των υπαλλήλων της και η προσεγμένη εμφάνιση των υπευθύνων της επιχείρησης οι οποίοι έχουν σκοπό την προσέλκυση, διατήρηση αλλά και διεύρυνση του πελατολογίου και συντελούν στην άρτια και κερδοφόρα λειτουργία της επιχείρησης. Ο έλεγχος λανθασμένα τα θεώρησε ως λογιστικές διαφορές δίχως να λαμβάνει υπόψη τα στοιχεία που συντελούν στην επίτευξη του γενικότερου επιχειρηματικού συμφέροντος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 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, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...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, στην ΠΟΛ. 1061/2017 «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» διευκρινίστηκε ότι:

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

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το

«ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΚΥΑ 26034/6958/2019 με θέμα: «Υποχρεωτική καταβολή από τους εργοδότες των αποδοχών των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα, καθώς και της αποζημίωσης απόλυσης αυτών, μέσω λογαριασμού πληρωμών», αποφασίστηκε ότι:

«Άρθρο 1 Καταβολή αποδοχών και αποζημίωσης απόλυσης των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα μέσω λογαριασμού πληρωμών

1. Οι εργοδότες καταβάλλουν τις αποδοχές των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα και την αποζημίωση απόλυσής τους, αποκλειστικά σε λογαριασμούς πληρωμών των δικαιούχων μισθωτών, αναφέροντας για κάθε καταβολή την αιτιολογία και το χρονικό διάστημα που αφορά.

2. Η καταβολή των αποδοχών και της αποζημίωσης απόλυσης στους λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή παρόχων υπηρεσιών πληρωμών. [...]

Άρθρο 3 Έναρξη ισχύος

1. Η απόφαση αυτή ισχύει από 1.7.2019. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) κατόπιν εκδόσεως της με αριθ./04-09-2019 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, για τα φορολογικά έτη 2016-2018.

Επειδή, αρχικά, για το φορολογικό έτος 2017, για συνολικό ποσό μισθοδοσίας 15.545,71 €, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου παραστατικά εξόφλησης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού λογαριασμού συνολικής αξίας 13.445,96 € και επομένως ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά ποσό 2.099,75 € (15.545,71 € - 13.445,96 €), το οποίο στη συνέχεια διαμορφώθηκε σε ποσό 1.688,33 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2018, για συνολικό ποσό μισθοδοσίας 30.643,20 €, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου παραστατικά εξόφλησης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού λογαριασμού συνολικής αξίας 18.774,84 € και επομένως ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά ποσό 11.868,36 € (30.643,20 € - 18.774,84 €).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ποσού 821,49 € για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 7.894,10 € για το φορολογικό έτος 2018 που αφορούν την μισθοδοσία της, συζύγου του διαχειριστή και μέλους της εταιρείας, παρόλο που προσκόμισε παραστατικά μεταφοράς των εν λόγω αμοιβών. Συγκεκριμένα, προσκόμισε παραστατικά δύο εμβασμάτων συνολικού ποσού 27.000,00 € που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2022, με τα οποία αποσβένεται η υποχρέωσή της καταβολής αποδοχών για τα έτη 2017 και 2018. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, ο έλεγχος λανθασμένα δεν τα δέχτηκε με την αιτιολογία ότι δεν αναφέρεται ο λόγος της κατάθεσης των αμοιβών και του χρονικού διαστήματος που αφορούν, ενώ στην πραγματικότητα δεν υφίσταται

σχέση- σύμβαση εξαρτημένης εργασίας έτσι ώστε να απαιτείται αιτιολογία για την κατάθεση των αμοιβών και αναφορά του χρονικού διαστήματος που αυτές αφορούν, αλλά υφίσταται εργασιακή σχέση μεταξύ συζύγων, στο πλαίσιο της οποίας η σύζυγος δικαιούται αμοιβή, το ύψος της οποίας κρίνεται ανάλογα με το εκάστοτε κέρδος της επιχείρησης. Ακόμη, όμως και να θεωρηθεί ως σχέση εξαρτημένης εργασίας, η πληρωμή των υπό κρίση αμοιβών συνετελέσθη νομότυπα μέσω τραπεζικού μέσου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 01-12-2022 σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ν. 4172/2013 και Α 1293/2012 της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

- Σχετικά με το προσκομισθέν έμβασμα/08-06-2022 συνολικού ποσού 20.000,00 € από το παραστατικό της Τράπεζας φαίνεται ότι τελικός δικαιούχος είναι η με λογαριασμό και λογαριασμός προέλευσης ο λογαριασμός Όπως προκύπτει από το Ε3 της προσφεύγουσας, ο λογαριασμός αυτός έχει δηλωθεί στο φορολογικό έτος 2020 ως επαγγελματικός λογαριασμός.
- Σχετικά με το προσκομισθέν έμβασμα/01-09-2022 συνολικού ποσού 7.000,00 € από το παραστατικό της Τράπεζας φαίνεται ότι τελικός δικαιούχος είναι η με λογαριασμό με συνδικαιούχους τον και, ενώ λογαριασμός προέλευσης είναι ο λογαριασμός Όπως προκύπτει από το Ε3 της προσφεύγουσας, ο λογαριασμός αυτός έχει δηλωθεί στο φορολογικό έτος 2020 ως επαγγελματικός λογαριασμός.
- Σε κανένα από τα ως άνω εμβάσματα δεν αναφέρεται κάποια αιτιολογία αλλά ούτε και το χρονικό διάστημα που αφορά, σε αντίθεση με τις διατάξεις της ΚΥΑ 26034/695/2019.
- Από τις μισθοδοτικές καταστάσεις και την ασφάλιση τη κ., την ασφάλισή της και την απασχόλησή της ως υπεύθυνη στο υποκατάστημα της επιχείρησης προκύπτει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με την Βεβαίωση αποδοχών που έχει αποστείλει η προσφεύγουσα στο σύστημα taxis net της Υπηρεσίας μας, οι δηλωθείσες αποδοχές της κ. για το φορολογικό έτος 2017 ήταν 821,49 € και για το φορολογικό έτος 2018 ήταν 7.894,10 €. Τα ως άνω ποσά έχουν δηλωθεί στον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ» στις με αριθ. και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Συνεπώς, βάσει των οδηγιών που έχουν δοθεί για την συμπλήρωση των δηλώσεων Φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, η κ. είχε εισπράξει τα εν λόγω ποσά τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα (χωρίς να αποδεικνύεται ότι έχουν εισπραχθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής) και δεν σχετίζονται με τα προαναφερόμενα εμβάσματα του έτους 2022.

Επίσης, στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017-2018, η ως άνω δεν δηλώνει άλλα εισοδήματα που θα μπορούσαν να σχετιστούν με την εργασία της στην προσφεύγουσα εταιρεία. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη καθαρής αξίας 5.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 1.200,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 6.200,00 €, που αφορά αξιολόγηση και marketing plan με αντισυμβαλλόμενη την εταιρεία «.....», καθώς στο σχετικό παραστατικό δεν αναφέρεται το είδος της παροχής αλλά και ούτε και στοιχεία σχετικά με τη

συναλλαγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει διαρκή συνεργασία με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, η οποία δεν εξαντλείται μόνο στην εκπόνηση της υπό κρίση μελέτης. Επιπλέον, ότι σύμφωνα με το συμφωνητικό που έχουν υπογράψει, ως αντικείμενο της σύμβασης είναι όχι μόνο η παροχή υπηρεσιών εκπόνησης του επιχειρηματικού σχεδίου αλλά και η υποστήριξη στην παρακολούθηση του σχεδίου. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε στον έλεγχο τη με αριθ. δήλωσης/2017 κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 με αντικείμενο α) την παροχή υπηρεσιών εκπόνησης επιχειρηματικού σχεδίου του πελάτη και β) την υποστήριξη του πελάτη στην παρακολούθηση του σχεδίου και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει αντίγραφο της πραγματοποιηθείσας μελέτης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 01-12-2022 σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ν. 4172/2013 και Α 1293/2012 της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

- Η εν λόγω δαπάνη δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο καθώς αναφέρεται αόριστη αξιολόγηση και marketing plan χωρίς να εξειδικεύεται το είδος της παροχής με οποιονδήποτε τρόπο από συνοδευτικά έγγραφα. Λόγω της ελλιπούς περιγραφής δεν στάθηκε δυνατό να ελεγχθεί αν η δαπάνη αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή και αν η αξία της συναλλαγής είναι αντάξια της αγοραίας.
- Στο εν λόγω συμφωνητικό δεν προσδιορίζεται με κάποιο τρόπο το επιχειρηματικό σχέδιο το οποίο αναλαμβάνει η αντισυμβαλλόμενη να εκπονήσει και να παρακολουθήσει ως προς την ολοκλήρωσή του, ενώ δεν αποδεικνύεται η πιθανότητα υπαγωγής σε πρόγραμμα ΕΣΠΑ για την ανέγερση ακινήτου καθώς δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου ούτε σχετική αίτηση αλλά ούτε και η σχετική μελέτη, ακόμη και αν δεν προχώρησε σε σύνταξη του φακέλου.
- Από τα βιβλία της εταιρείας «.....» που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου δεν προκύπτει κάποιος συμψηφισμός αλλά ούτε και καταβολή της οφειλής.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει αντίγραφα από τα σχέδια κατόψεων, του διαγράμματος κατόψεως, όψεως, στατικό και δομής του μηχανικού κ. καθώς και αντίγραφο της μελέτης που πραγματοποιήθηκε από την εταιρεία «.....» με τίτλο «ΜΕΛΕΤΗ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗΣ ΠΡΩΘΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ». Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία πληρωμή προς την εταιρεία «.....» μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης και ότι στην προσκομισθείσα «μελέτη» δεν γίνεται καμία αναφορά σε κάποιο επιχειρηματικό σχέδιο της προσφεύγουσας, παρά μόνο σε αόριστες ενέργειες προώθησης, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ένδυσης οι οποίες έκρινε ότι δεν σχετίζονται λειτουργικά με τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι ούτε η κύρια ούτε οι δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης απαιτούν συγκεκριμένη ενδυματολογική πειθαρχία και επιβάλλουν αυστηρά καθορισμένο κώδικα ένδυσης (dress code). Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κάθε παραστατικό αφορά ένα (1) αγαθό και επομένως, δεν είναι δυνατό να αποτελεί στολή του προσωπικού.

Για το φορολογικό έτος **2017** οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν είναι οι κάτωθι:

Ημερομηνία	Αρ. παραστατικού	Αιτιολογία	Συνολική αξία	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.
05/01/2017	11	.....	1.222,00 €	985,48 €	236,52 €
05/01/2017	11	.....	503,00 €	405,65 €	97,35 €
ΣΥΝΟΛΟ			1.725,00 €	1.391,13 €	333,87 €

Για το φορολογικό έτος **2018** οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν είναι οι κάτωθι:

Ημερομηνία	Αρ. παραστατικού	Εκδότης	Συνολική αξία	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.
04/01/2018	ΤΠ 77	.....	745,00 €	600,81 €	144,19 €
04/01/2018	ΤΠ 78	.....	222,00 €	179,03 €	42,97 €
26/11/2018	590	.....	725,00 €	584,68 €	140,32 €
26/11/2018	254	.....	329,00 €	265,32 €	63,68 €
26/11/2018	255	.....	132,00 €	106,45 €	25,55 €
ΣΥΝΟΛΟ			2.153,00 €	1.736,29 €	416,71 €

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ως άνω δαπάνες υποστηρίζουν τις δραστηριότητες της επιχείρησής της, η οποία δραστηριοποιείται και στον χώρο της ομορφιάς και του καλλωπισμού και απαιτεί συγκεκριμένο dress code, ώστε να προωθούνται με τον βέλτιστο τρόπο οι παρεχόμενες υπηρεσίες.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κάθε παραστατικό αφορά την αγορά ενός αγαθού ενώ όπως προκύπτει και από το είδος των αγορασθέντων αγαθών (τσάντα, μπότες, μπουφάν, βαλίτσες κ.τ.λ.) δεν είναι δυνατόν να αφορούν έξοδα ένδυσης του προσωπικού. Επιπλέον, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01-12-2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση α) της με αριθ. /01-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και β) της με αριθ. /01-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Α) Υπ' αριθ. /01-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2017:

Διαφορά φόρου	2.343,04 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	1.171,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.514,56 €

Β) Υπ' αριθ./01-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2018:

Διαφορά φόρου	3.945,35 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	1.972,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.918,03 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.