



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 22/03/2019

Αριθμός απόφασης: 976

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, που διατηρεί ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα, με έδρα την οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οικονομικού έτους 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 05/11/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

Με τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 336,55 ευρώ πλέον πιστωτικού ποσού που του είχε επιστραφεί χωρίς να το δικαιούται ποσού 2.084,83 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.235,02 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 407,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.063,58 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 05/11/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και του δηλωθέντος με την υπ' αριθμ./2013 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, το έντυπο Ε3 και την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν επιπλέον από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος δαπάνες συνολικού ποσού 8.316,67 ευρώ ως κάτωθι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Έξοδα κίνησης (βενζίνες – διόδια)	1.404,74
Είδη Διατροφής-Σπιτιού – Φούρνος Μικροκυμάτων	1.676,09
Μικροέξοδα – Παιχνίδια	2.352,25
Δαπάνες Προηγούμενων Χρήσεων	616,82
Δαπάνη για Διαφημιστικά Δώρα	1.036,77
Δαπάνη Εκδήλωσης	1.230,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	8.316,67

Από το σύνολο των καταλογισθέντων λογιστικών διαφορών ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει τις κάτωθι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Έξοδα κίνησης (βενζίνες – διόδια)	1.404,74
Είδη Διατροφής-Σπιτιού - Φούρνος Μικροκυμάτων	1.676,09
Μικροέξοδα – Παιχνίδια	2.352,25
Δαπάνη Εκδήλωσης	1.230,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	6.663,08

και ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

1. Επί της λογιστικής διαφοράς Έξοδα κίνησης (βενζίνες – διόδια) ποσού 1.404,74 ευρώ

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δαπάνες συνολικού ποσού 1.404,74 ευρώ, το οποίο αφορά έξοδα βενζίνης και διοδίων, με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές για την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι παραπάνω δαπάνες έγιναν με το ιδιόκτητο αυτοκίνητο του με αριθμό κυκλοφορίας, 1360 κυβικών εκατοστών, το οποίο και χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της ατομικής του επιχείρησης (πληρωμή λογαριασμών, προμήθεια υλικών και αναλωσίμων, κλπ). Από το ως άνω ποσό των 1.404,74 ευρώ θα πρέπει να αναγνωριστεί ως παραγωγική δαπάνη το ποσό των 680,40 ευρώ, μετά από την σχετική αναμόρφωση ποσοστού 30,00% λόγω κυβισμού του αυτοκινήτου της επιχείρησης, και μη αναγνώρισης ποσού 432,74 ευρώ που αφορά δαπάνες προηγούμενης χρήσης.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά

χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.»

Επειδή στο υπ' αριθμ. **1078820/1526/A0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων αυτών για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης.

Επειδή στην **ΠΟΛ.1091/14.6.2010** αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988 αναφέρεται ότι: «...2. Για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του δαπάνες για βενζίνη και διόδια συνολικού ποσού 1.404,74 ευρώ, ωστόσο, όπως αναφέρεται στην από 05/11/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, οι σχετικές αποδείξεις πώλησης δε φέρουν στο σώμα τους τη σφραγίδα του επιτηδευματία-βενζινοπώλη ούτε τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος. Με βάση τα παραπάνω δεν αποδεικνύεται το γεγονός αφενός ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν το ιδιόκτητο αυτοκίνητο του προσφεύγοντος με αριθμό κυκλοφορίας και αφετέρου ότι το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της εταιρείας και η δαπάνη είναι παραγωγική, πόσο μάλλον όταν ο προσφεύγων λόγω του αντικειμένου εργασιών της ατομικής του επιχείρησης (.....) παρέχει τις υπηρεσίες εντός της έδρας της επιχείρησης. Συνεπώς ορθώς οι εν λόγω δαπάνες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς Είδη Διατροφής-Σπιτιού – Φούρνος Μικροκυμάτων ποσού 1.676,09 ευρώ

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δαπάνες συνολικού ποσού 1.676,09 ευρώ, από το οποίο ποσό 1.587,09 ευρώ αφορά αγορές ειδών διατροφής (ζυμαρικά, είδη μαναβικής, γαλακτοκομικά) - ειδών σπιτιού και ποσό 89,00 ευρώ αφορά την αγορά ενός φούρνου μικροκυμάτων. Οι δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίστηκαν με την αιτιολογία ότι δεν είναι παραγωγικές για την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό 1.587,09 ευρώ αφορά έξοδα σίτισης των εργαζομένων της επιχείρησης του. Επικαλείται την αριθμ. 1017618/ 10261/ Β0012/ ΠΟΛ.1028/ 17.2.2006 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία οι διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο που αφορούν στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά) και προσκομίζει Α.Π.Δ. για την απασχόληση των εργαζομένων, σύμφωνα με την οποία το σύνολο ημερών εργασίας για το 2012 ήταν 612 ημέρες και επομένως το συνολικό ποσό που θα μπορούσε να δαπανήσει η επιχείρηση για σίτιση των εργαζομένων της σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1056 ανέρχεται στο ποσό των 3672,00 ευρώ. Τέλος σχετικά με την αγορά του φούρνου μικροκυμάτων ποσού 89,00 ευρώ ισχυρίζεται ότι αποτελεί πάγιο της επιχείρησης με σκοπό να εξυπηρετήσει την ανωτέρω ανάγκη των εργαζομένων της επιχείρησής του.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 31 παρ. 15 του ν. 2238/1994:**

«15. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.»

Επειδή δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης δαπάνες για συμπλήρωμα τροφής και πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού της, για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές (Σ.τ.Ε. 4118/1997).

Επειδή στο **αριθμ. πρωτ. 1093102/1730/Α0012/18.10.2005 έγγραφο** της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5 παρ.3 του ν.3296/2004, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει, μεταξύ άλλων, και από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή σε χρήμα είτε σε είδος. Όπως περαιτέρω ορίζεται, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνεται και η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζομένους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική.

2. Περαιτέρω, με το αρ. 1039108/743/Α0012/2005 έγγραφό μας διευκρινίστηκε, ότι δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η αξία μιας διατακτικής τροφής μέχρι 6 ευρώ ανά εργαζόμενο

για κάθε εργάσιμη ημέρα και ότι ο χρόνος έκδοσης αυτών (μέρα, μήνας, έτος) είναι από φορολογική άποψη αδιάφορος.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι διατακτικές τροφής που χορηγούνται στους εργαζόμενους λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσής τους και η συνολική αξία των εν λόγω διατακτικών που για κάθε δικαιούχο δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος είναι μέχρι 132 ευρώ ανά μήνα (22 εργάσιμες ημέρες Χ 6 ευρώ ανά διατακτική).»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1028/17.2.2006** το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζόμενους και κατά ανώτατο όριο τα 6 (έξι) ευρώ ανά εργαζόμενο, ημερησίως, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1056/23.2.2007** «Συμπλήρωση της αριθμ. 1003821/ 10037/B0012/ ΠΟΛ1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων», ορίζεται:

«Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Οι διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο, που προβλέπονται από την αριθ. 1017618/10261/B0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006 (ΦΕΚ-Β 252) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά).»

Επειδή σκοπός της ανωτέρω εξαίρεσης, η οποία αφορά ποσά διατακτικών μέχρι έξι (6) ευρώ ημερησίως που χορηγούνται στους εργαζόμενους, είναι η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της τροφής που χορηγείται από τον εργοδότη στους εργαζόμενους κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργαζόμενου χρόνου, διότι η παροχή αυτή συμβάλλει στην αύξηση της παραγωγικότητας και τη βελτίωση των συνθηκών εργασίας. Εν προκειμένω, δεν έχουν χορηγηθεί διατακτικές σίτισης στους εργαζόμενους της επιχείρησης του προσφεύγοντος, τις οποίες οι εργαζόμενοι θα μπορούσαν εξαργυρώνουν σε supermarkets κατά περιοδικά χρονικά διαστήματα, προκειμένου για την αγορά προϊόντων με τα οποία θα προετοιμάζουν το γεύμα τους το οποίο στη συνέχεια θα καταναλώνουν στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους. Αλλά δεν υπάρχει και κάποιο άλλο απαραίτητο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι δαπάνες αυτές από supermarket αφορούν δαπάνες σίτισης των εργαζομένων του προσφεύγοντος (συμφωνία- σύμβαση εργοδότη-εργαζομένου από την οποία να προκύπτει ότι πέρα από την αμοιβή της μισθοδοσίας ο προσφεύγων θα παρείχε επιπλέον ως παροχή σε είδος και διατροφή, καταστάσεις με τα ονόματα των δικαιούχων εργαζομένων που έλαβαν την παροχή ώστε να συνδέεται η δαπάνη με τη λειτουργία της επιχείρησης κτλ.). Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος απέρριψε το ποσό των δαπανών ύψους 1.587,09 ευρώ, αφού δεν αποδεικνύεται ότι αυτές είναι παραγωγικές και πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή, όσον αφορά την αγορά του φούρνου μικροκυμάτων ποσού 89,00 ευρώ, σύμφωνα με το **άρθρο 31 παρ. 1 περ. στ' του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....
στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, συμφωνά με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Πάνγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη αφορά πάγιο της επιχείρησής του το οποίο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των εργαζομένων της επιχείρησης. Δεδομένου ότι πρόκειται για έξοδο μικρής αξίας, που καλύπτεται από νόμιμο παραστατικό, και κατά κοινή πείρα, μία τέτοια ηλεκτρική συσκευή χρησιμοποιείται καθημερινά για τις ανάγκες του προσωπικού της επιχείρησης και των πελατών της κατά τη λειτουργία της, η εν λόγω δαπάνη κρίνεται παραγωγική και εκπεστέα. Ως εκ τούτου μη νόμιμα προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης το πιο πάνω ποσό, αφού αορίστως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ότι τούτο αφορά προσωπική καταναλωτική δαπάνη του προσφεύγοντος, χωρίς να αιτιολογείται η μη παραγωγικότητα της δαπάνης αυτής, η οποία αφορά σύνηθες πάγιο μικρής αξίας για μια επιχείρηση.

3. Επί της λογιστικής διαφοράς Μικροέξοδα – Παιχνίδια ποσού 2.352,25 ευρώ

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ότι οι δαπάνες για αγορασθέντα είδη που αφορούν παιχνίδια (κούκλες-μπάλες) - παιδικά ρούχα - προσωπικά είδη είναι παραγωγικές δαπάνες για την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/94 αλλά προσωπικές καταναλωτικές της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω είδη αγοράστηκαν από την επιχείρηση στο πλαίσιο της εκπαιδευτικής πρακτικής που εφαρμόζει, καθώς πελάτες της επιχείρησης είναι παιδιά από 5 ετών. Αποτελεσματικότερη μέθοδος εκπαίδευσης είναι η χρήση παιχνιδιών και αντικειμένων κατά τη διάρκεια του μαθήματος από τους μικρούς μαθητές με σκοπό την ταχύτερη και πληρέστερη κατανόηση των εννοιών. Ακόμα πολλά από αυτά τα μικροαντικείμενα (μολύβια, αυτοκόλλητα, ξύστρες κλπ) αποτελούν το έπαθλο του μαθητή τόσο για την επίδοσή του στα μαθήματα όσο και για την συμπεριφορά του. Συνεπώς οι εν λόγω δαπάνες, καθόσον γίνονται στο πλαίσιο παροχής

υψηλής ποιότητας υπηρεσιών στους μαθητές και στη δημιουργία ενός ευχάριστου περιβάλλοντος εκπαίδευσης και εργασίας, είναι φορολογικά αναγνωρίσιμες μιας και αποσκοπούν στην δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος. Οι δαπάνες που επικαλείται ο προσφεύγων στην προσφυγή του είναι οι κάτωθι:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	Α.Λ.Π.	.....	29/12/2011	.....	ΚΟΥΚΛΑ- ΣΑΚΙΔΙΟ	55,72
2	ΤΠ-ΔΑ	.....	1/2/2012	.....	ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΕΙΔΗ	65,89
3	ΤΠ-ΔΑ	.....	16/2/2012	.....	ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΕΙΔΗ (ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ)	36,69
4	ΤΠ-ΔΑ	.....	12/5/2012	.....	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	46,08
5	Α.Λ.Π.	.....	25/5/2012	.....	ΜΠΑΛΑ ΦΟΥΣΚΩΤΗ	9,90
6	Α.Λ.Π.	.....	26/5/2012	.....	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	24,16
7	ΤΠ-ΔΑ	.....	14/9/2012	.....	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	38,27
8	Α.Λ.Σ.	.....	3/10/2012	.....		348,89
9	Α.Λ.Σ.	.....	9/11/2012	.....	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	53,83
10	Α.Λ.Σ.	.....	9/11/2012	.....	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	11,97
11	Α.Λ.Σ.	.....	27/11/2012	.....	ΠΑΙΔΙΚΑ ΡΟΥΧΑ	197,00
12	Α.Λ.Σ.	.....	15/12/2012	.....	ΕΝΔΥΜΑΤΑ	204,00
ΣΥΝΟΛΟ						1.092,40

Επειδή οι δαπάνες με παραστατικά αγοράς Α.Λ.Σ./2012 και Α.Λ.Σ./2012 αφορούν παιδικά ρούχα και ενδύματα ενηλίκων και συνεπώς δεν μπορούν να εκπέσουν από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος, καθώς δεν αφορούν παιχνίδια και μικροαντικείμενα που σχετίζονται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Ομοίως η δαπάνη με Α.Λ.Π./2011 αφορά έξοδο προηγούμενης χρήσης και συνεπώς, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν μπορεί να αναγνωριστεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013.

Επειδή οι υπόλοιπες δαπάνες που παραπάνω πίνακα, ποσού 635,68 ευρώ καταβλήθηκαν μέσα στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος που απέβλεψε, όπως ισχυρίζεται στην παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών στους μαθητές και στη δημιουργία ενός

ευχάριστου περιβάλλοντος εκπαίδευσης και εργασίας, κρίνονται παραγωγικές και συνεπώς πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

4. Επί της λογιστικής διαφοράς Δαπάνη Εκδήλωσης ποσού 1.230,00 ευρώ

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος την κάτωθι δαπάνη, με την αιτιολογία ότι αφορά ψυχαγωγία πελατών και συνεπώς ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο πραγματοποιείται δεν είναι εκπεστέα σύμφωνα με την ΠΟΛ.1029/17-2-2006 όπως συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ.1057/23-3-2007):

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	Τιμολόγιο	.....	09/09/2012	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	1.230,00

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ως άνω δαπάνη αφορά εκδήλωση του φροντιστηρίου που έγινε με σκοπό την ενημέρωση των γονέων και των μαθητών για το πρόγραμμα εκπαίδευσης της νέας σχολικής χρονιάς, τη μεθοδολογία της εκπαίδευσης και τον τρόπο παρακολούθησης της προόδου των μαθητών από τους γονείς, καθώς και την εύρεση νέων πελατών, γεγονός το οποίο άλλωστε αποδεικνύεται και από την ημερομηνία διεξαγωγής της παρουσίασης. Η εκδήλωση πραγματοποιήθηκε σε χώρο τρίτου επιτηδεύματός καθώς δεν θα μπορούσε να υλοποιηθεί στον χώρο του φροντιστηρίου λόγω του περιορισμένου χώρου για το πλήθος των ατόμων που την παρακολούθησαν. Η εναλλακτική επιλογή της επιχείρησης για την ενημέρωση αυτή θα ήταν να επαναληφθεί αρκετές φορές σε μικρότερες ομάδες ατόμων, στον χώρο του φροντιστηρίου. Η επιλογή αυτή απορρίφθηκε λόγω του περιορισμένου χρόνου και των ακατάλληλων για τον σκοπό αυτό εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω και με την ΠΟΛ. 1056/23-3-2007, η εν λόγω δαπάνη είναι παραγωγική.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

ω) Των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.»

Επειδή σύμφωνα με τη διευκρινιστική **ΠΟΛ. 1036/2.3.2006:**

«ζ. Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ω' προβλέπεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλουν για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού τους ή των πελατών τους, τα οποία αφορούν την ενημέρωσή τους

σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά κλπ. Για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής, οι εκδηλώσεις θα πρέπει να πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της. Περιπτώσεις δαπανών που εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή είναι τα έξοδα διοργάνωσης (μίσθωση χώρου, οπτικοακουστικό υλικό, ενημερωτικά έντυπα που διανέμονται στους συμμετέχοντες κατά την παρουσίαση, ομιλία), σίτισης και διαμονής του προσωπικού ή των πελατών κατά την διάρκεια της εκδήλωσης, μετακίνησής τους από και προς το χώρο της εκδήλωσης κλπ. Επίσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή των προϊόντων της επιχείρησης ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.»

Επειδή για να εκπέσει μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πρέπει, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθεται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης, διαφορετικά, στη βελτίωση γενικά της απόδοσής της (πρβλ. ΣτΕ 1559/2008, ΣτΕ 650/2005, 3451, ΣτΕ 1224/1995, ΣτΕ 2046/1994, ΣτΕ 888/1991, ΣτΕ 1282/1989)

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δαπάνη ύψους 1.230,00 ευρώ δεν αφορά δαπάνη ψυχαγωγίας αλλά δαπάνη που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια εκδήλωσης του φροντιστηρίου με σκοπό την ενημέρωση των γονέων και των μαθητών για το πρόγραμμα εκπαίδευσης της νέας σχολικής χρονιάς, τη μεθοδολογία της εκπαίδευσης και τον τρόπο παρακολούθησης της προόδου των μαθητών από τους γονείς, καθώς και την εύρεση νέων πελατών. Ωστόσο δεν προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που να στηρίζει τον ισχυρισμό του (π.χ. πρόσκληση για την εν λόγω εκδήλωση, έντυπη ή μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, κατάσταση με τα άτομα-πελάτες που παρευρέθησαν στην εκδήλωση, αποδεικτικά μίσθωσης χώρου, ενημερωτικά έντυπα που διατέθηκαν τη συγκεκριμένη ημέρα, νέες εγγραφές μαθητών που πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας της εκδήλωσης), ενώ με βάση μόνο το με αριθμ./2012 εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της εταιρείας δεν μπορεί να αποδειχτεί ότι η δαπάνη αυτή αφορά την περίπτωση ω' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και είναι παραγωγική για την επιχείρηση. Συνεπώς ορθά και νόμιμα ο έλεγχος πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος το πιο πάνω ποσό ως μη εκπεστέα δαπάνη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οικονομικού έτους 2013 ως κάτωθι:

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών οι λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	8.316,67
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	724,68
Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης	7.591,99

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Κέρδη βάσει δήλωσης	18.629,83
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	396,56
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	8.316,67
Κέρδη βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	27.343,06
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	724,68
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	26.618,38

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
Του Υπόχρεου: Εισόδημα	19.026,39	1.776,60	27.343,06	3.990,07	26.618,38	3.736,43	1.959,83
Μείωση Φόρου		426,01		435,33		435,33	9,32
Υπόλοιπο Φόρου (α)		1.350,59		3.554,74		3.301,10	1.950,51
Της Συζύγου: Εισόδημα	6.595,90	159,59	6.595,90	159,59	6.595,90	159,59	0,00

Μείωση Φόρου		38,02		28,71		28,71	-9,31
Υπόλοιπο Φόρου (α)		121,57		130,88		130,88	9,31
Επιβάρυνση Φόρου αποδείξεων		0,06		207,98		189,80	189,74
Φόρος που αναλογεί		1.472,22		3.893,60		3.621,78	2.149,56
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ							
1. φόρος που παρακρατήθηκε							
1(δ) Μισθωτές Υπηρεσίες		426,64		426,64		426,64	0,00
2. φόρος που προκαταβλήθηκε							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		3.135,19		3.135,19		3.135,19	
Σύνολο εκπτώσεων		3.561,83		3.561,83		3.561,83	0,00
Μείον Μείωση επιστροφής φόρου		4,78		4,78		4,78	
Υπόλοιπο φόρου		2.084,83		336,55		64,73	2.149,56
Δ. ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ							
Προκαταβολή Φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		742,85		742,85		742,85	0,00
6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 50%				1.210,21		1.074,78	1.074,78
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(53X 0,73%=38,69%)				1.024,81		910,12	910,12
10.Εισφορά αλληλεγγύης		139,68		546,86		481,79	342,11
11. Τέλος Επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ		1.532,53		4.174,73		3.859,54	2.327,01
Σύνολο		-552,30		4.511,28		3.924,27	4.476,57
Έκπτωση λόγω υποβολής μέσω διαδικτύου		23,75		23,75		23,75	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				4.487,53		3.900,52	

Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή		-576,05					
Μείον ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης				576,05		576,05	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				5.063,58		4.476,57	

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.