



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 23/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1297

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5.Την από **13-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που είχε την έδρα της επί της οδού στη Δράμα, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ. /**12-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής

περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ. Δράμας, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

7.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ **800392877**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα προσβάλλει την με αριθμ. /12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου, αντί της αναγραφόμενης στη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, με αριθμ. /13-12-2019 πράξης.

Με την υπ' αριθμ. /**12-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 404,55€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ποσού 40,46€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 445,01€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) και το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014), με βάση τις διατάξεις των νόμων 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. /25-06-2019 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκαν για το φορολογικό έτος 2014, λογιστικές διαφορές ύψους 1.555,96 € μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται δαπάνες ύψους 928,64 €, που αφορούν σε ασφαλιστικές εισφορές ελευθέρων επαγγελματιών (Ο.Α.Ε.Ε.), οι οποίες ανάγονται σε προηγούμενη χρήση (2013), καθώς και ποσό 617,32 €, που αφορά σε δαπάνη για αγορά αγαθών άνω των 500,00 € η τμηματική ή ολική εξόφληση του οποίου δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συγκεκριμένα, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014, οι παρακάτω δαπάνες :

είδος	Παραστατικό	ποσό
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓΕΛΜ.	ΕΚΤ	451,42
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓΕΛΜ.		477,22
.....	 /12/2014	617,32
ΣΩΜΑΤΕΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ	 /26-1-2014	10,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		1.555,96

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστικές διαφορές τις ως άνω δαπάνες, καθότι αυτές είναι απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της.

Ειδικότερα, ως προς τις δαπάνες ασφάλισης Ο.Α.Ε.Ε. για το 6^ο δίμηνο του 2013, επικαλείται ότι αυτές καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης τον Ιανουάριο του 2014 και εξέπεσαν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το φορολογικό έτος 2014, δεδομένου ότι, οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές του 6^{ου} διμήνου του 2012, καταχωρήθηκαν στη χρήση 2013 και ως εκ τούτου θεωρήθηκε ότι δε θα ήταν αποδεκτή η καταχώρηση 7 διμήνων μέσα στην ίδια χρήση (2013).

Ως προς τη δαπάνη αγοράς αγαθών (γραφικής ύλης), ύψους 759,30 €, η εξόφλησή της έγινε μέσω τραπεζικού εμβάσματος, όπως προκύπτει από το προσκομισθέν αντίγραφο της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Ως προς τον ισχυρισμό της μη νόμιμης αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνης για ασφαλιστικές εισφορές ΟΑΕΕ, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με το Αρ.Πρωτ.1009074/157/Α0012/13-5-2008 έγγραφο ορίζεται μεταξύ άλλων : «2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

3. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.»

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων, τα μεν έσοδα της επιχείρησης καταχωρούνται στη χρήση που προέκυψαν, ανεξάρτητα από τη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, τα δε έξοδα βαρύνουν τη χρήση που γεννήθηκαν, ανεξάρτητα από τη χρήση στην οποία καταβάλλονται...[ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.4.231, σελ. 224].

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) 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 συνήθεις 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.

Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ανωτέρω κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Επειδή εξάλλου με το Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014, έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, το οποίο εκδόθηκε σχετικά με την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως 2013 των ελευθέρων επαγγελματιών, διευκρινίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 4 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου και το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

2. Με τις διατάξεις της υποπερ.εε΄ της παρ.α΄ της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ.45 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 και έχουν εφαρμογή από το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά ορίζεται, ότι 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 άρθρο 30, των γενικών εξόδων διαχείρισης, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β, στα οποία περιλαμβάνονται και το ποσό της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

3. Σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

4. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. [...].

7. Έπειτα από τα παραπάνω γίνεται δεκτό, ότι τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών που καταβλήθηκαν από ελεύθερους επαγγελματίες κατά τα ανωτέρω έως και την 31.3.2014 και αφορούν τη χρήση 2013 μπορούν να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής. Τέλος διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) από την 1.1.2014 και μετά θα εκπίπτουν μόνο οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί έως το τέλος του οικείου έτους.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, κατά τη φορολογική περίοδο από 01/01/2014-31/12/2014, εξέπεσε από τα ακαθάριστα της έσοδα, συνολικές δαπάνες για ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ο.Α.Ε.Ε. ύψους 928,64 €, οι οποίες αφορούσαν προηγούμενη χρήση (2013), ορθά, με βάση τις ως άνω αναφερθείσες διατάξεις, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, τις ανωτέρω ασφαλιστικές εισφορές και τις προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών για αγορά γραφικής ύλης, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για το υπό κρίση έτος 2014, ορίζει στο άρθρο 22, 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 συνήθεις 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.» Στο άρθρο 23, ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:..... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,.....»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1216/1.10.2014, κοινοποιήθηκαν διατάξεις σχετικά με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ορίζεται ότι : «σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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

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

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών : [...]

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

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

-Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
-Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ 1055/4-5-2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση

ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία προμηθεύτηκε από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, είδη γραφικής ύλης καθαρής αξίας ύψους 617,32 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 141,98 €, ήτοι, συνολικής αξίας ύψους 759,30 €, για τα οποία εκδόθηκε το με αριθμ. /29-12-2014 Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής. Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά έγγραφα, το ως άνω τιμολόγιο εξοφλήθηκε στις 8/1/2015 μέσω τραπεζικού λογαριασμού και συγκεκριμένα του με αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας, που ανήκει στην, ομορρύθμου μέλους και διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών- προμηθευτών του φορολογικού έτους 2014, τόσο της προμηθεύτριας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, όσο και των αντισυμβαλλόμενων με αυτή, προκύπτει μόνο μία συναλλαγή, καθαρής αξίας 617,32 €, η οποία δηλώθηκε από την προμηθεύτρια εταιρεία και την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' σε συνδυασμό και με την εγκ. ΠΟΛ 1055/4-5-2016, προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ενώ στην περίπτωση 5 της ως άνω ΠΟΛ.προβλέπεται και η εξόφληση υποχρέωσης συγκεκριμένου επιτηδευματία από Τρίτο, δια τραπεζικού λογαριασμού τρίτου.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η συγκεκριμένη δαπάνη της προσφεύγουσας, για αγορά γραφικής ύλης, συνολικής αξίας άνω των 759,30 €, που εξοφλείται από ομόρρυθμο μέλος της, δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της ομορρύθμου εταιρείας, δεδομένου ότι αποδεικνύεται η εξόφληση με τραπεζικό έγγραφο και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, δια της παρούσας οι λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται, ως εξής :

είδος	Παραστατικό	ποσό
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓΕΛΜ.	 Κ.	451,42
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓΕΛΜ.		477,22
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		928,64

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **13/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	8.572,15	10.128,11	9.500,79	928,64
Κύριος φόρος	2.228,76	2.633,31	2.470,21	241,45
Προκαταβολή φόρου	612,91	612,91	612,91	

Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		40,46	24,15	24,15
Συνολικό ποσό	3.641,67	4.086,68	3.907,27	265,60

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτου 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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 με υποχρέωση.