



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 22-05-2020

Αριθμός απόφασης:859

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

3.Την Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75)

4.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

5.Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατοίκου επί της οδού,

Τ.Κ.:....., κατά:

- α) της με αριθμό/13-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- β) της με αριθμό/13-12-2019 Οριστικής πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικού έτους 2017,
- γ) της με αριθμό/13-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
- 6.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/13-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 58.860,05€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.148,99€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 29.430,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή **99.439,07€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους **157.594,72€** στα αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) των τηρούμενων βιβλίων του προσφεύγοντα.
2. Με την με αριθμό/13-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος συνολικής αξίας **365,41€**.
3. Με την με αρ./13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00€**, λόγω υποβολής ελλιπούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§1 και 54 του Κ.Φ.Δ. (4174/2013), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περ.α΄ και § 2 περ. α΄ του ν. 4175/2013.

Δυνάμει της με αρ./20-05-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ΚΦΔ με σκοπό την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 του Ν 4174/2013, όπως

τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 § 1 του Ν 4512/2018.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 3 έως και 11 της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκαν για τα υπό κρίση έτη, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2016

Αποσβέσεις 9.032,31		Άνευ ΦΠΑ
Από το σύνολο της ανωτέρω δαπάνης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσό € 9.032,31 διότι όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία το σύνολο των αποσβέσεων του φορολογικού έτους 2016 δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της ελεγχόμενης και δεν προσκομίστηκε μητρώο πάγιων στοιχείων καθώς και πίνακας υπολογισμού των αποσβέσεων όπως ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ του άρθρου 24 του ν 4172/2013 ώστε να αποδεικνύεται ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων κατά το άρθρο 24&5,6 του ν 4172/2013 του ΚΦΕ. Το ύψος των αποσβέσεων που μεταφέρθηκε στην δήλωση Ε3 ποσού 9.032,31 ευρώ και δεν καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.		<u>9.032,31</u>
Ασφαλιστικές εισφορές 11.224,56 ευρώ		Άνευ ΦΠΑ
Από το συνολικό ποσό της ως άνω δαπάνης, ποσό 6.743,22 ευρώ αφορά ασφαλιστικές εισφορές προς τον ΟΑΕΕ μη καταχωρημένες στα βιβλία της ελεγχόμενης αλλά συμπεριλαμβανομένων στη δήλωση οικονομικών στοιχείων έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2016 ενώ ποσό 4.481,34 ευρώ αφορά ασφαλιστικές εισφορές υπαλληλικού προσωπικού (ΕΦΚΑ) καταχωρημένες στα βιβλία της ελεγχόμενης οι οποίες δεν έχουν καταβληθεί. Για τα ανωτέρω δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα (ΑΠΔ) και ως εκ τούτου δεν προκύπτει η καταβολή των άνω ασφαλιστικών εισφορών. Από τις διατάξεις του άρθρου 23 περ γ΄ του ΚΦΕ ορίζεται ρητά ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και ως εκ τούτου οι δαπάνες αυτές θα έπρεπε με την υποβολή της δήλωσης να αναμορφωθούν και να ενταχθούν στις λογιστικές διαφορές . Το ανωτέρω ποσό κατά το άρθρο 23 περ. γ΄ του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), που αναφέρεται σε ασφαλιστικές δαπάνες, αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.		<u>11.224,56</u>
<u>Σύνολον λογιστικών διαφορών ελέγχου</u>		20.256,87
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>0,00</u>
<u>Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών ελέγχου</u>		20.256,87

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2017

Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες καταχωρημένες με έκπτωση του ΦΠΑ		
Ποσό <u>1.229,08</u> πλέον ΦΠΑ ποσού <u>243,61</u> ευρώ		
Το σύνολο της ως άνω δαπάνης, αφορά τα παρακάτω στοιχεία δαπανών: -Τ.Π.Υ νο/28-2-2017 έκδοσης του Δικηγόρου καθαρής αξίας 85,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 20,40 ευρώ με αιτιολογία «προσφυγή κατάθεση στο Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσ/νικης » -Τ.Π.Υ νο/2-3-2017 έκδοσης του Δικηγόρου καθαρής αξίας 80,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 19,20 ευρώ με αιτιολογία «παράσταση για συζήτηση ενώπιων του Πταισματοδικείου Θεσ/νικης υπόθεση » -Τ.Π.Υ νο/25-4-2017 έκδοσης της Δικηγορικής εταιρείαςΣ καθαρής αξίας 80,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 19,20 ευρώ με αιτιολογία «παράσταση ενώπιων του Πταισματοδικείου Θεσ/νικης υπόθεση -Τ.Π.Υ νο/25-4-2017 έκδοσης της Δικηγορικής εταιρείας καθαρής αξίας 80,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 19,20 ευρώ με αιτιολογία «παράσταση ενώπιων του Πταισματοδικείου Θεσ/νικης υπόθεση -Τ.Π.Υ νο/12-7-2017 έκδοσης της Δικηγορικής εταιρείας καθαρής αξίας 69,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 16,56 ευρώ με αιτιολογία «σύνταξη και κατάθεση ανακοπής στο Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσ/νικης υπόθεση Τ.Π.Υ νο/13-7-2017 έκδοσης της Δικηγορικής εταιρείας καθαρής αξίας 107,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 25,68 ευρώ με αιτιολογία «σύνταξη και κατάθεση αίτησης αναστολής στο Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσ/νικης υπόθεση -Τ.Π.Υ νο/17-7-2017 έκδοσης της Δικηγορικής εταιρείας καθαρής αξίας 79,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 18,96 ευρώ με αιτιολογία «παράσταση ενώπιων του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσ/νικης για συζήτηση προσωρινής διαταγής υπόθεσηΤ.Π.Υ νο/4-12-2017 έκδοσης της Δικηγορικής εταιρείας καθαρής αξίας 117,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 28,08 ευρώ με αιτιολογία «παράσταση ενώπιων του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσ/νικης . - ΤΙΜ-ΠΩΛ. Νο/15-10-2017 έκδοσης της επιχείρησης- καθαρής αξίας 205,78 € πλέον ΦΠΑ ποσού 49,39 ευρώ με αιτιολογία «μπαλόνια » - ΤΙΜ-ΠΩΛ. Νο/4-9-2017 έκδοσης της επιχείρησης – ΧΡΩΜΑΤΑ ΣΙΔΗΡΙΚΑ καθαρής αξίας 348,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 83,52 ευρώ με αιτιολογία «SULTOPLAST » -Λογαριασμός Φυσικού αερίου απόδειξη πληρωμής-4 /17-3-2017 ποσού 147,56 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19,19 ευρώ εκδόσεως επιχείρησης ΑΕΡΙΟ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ με την διεύθυνση δικαιούχου την οδό ΘΕΣ/ΝΙΚΗ δικαιούχος πληρωμής -Εκκαθαριστικός λογαριασμός πληρωμής Δ.Ε.Η νο/5-9-2017 ποσού 110,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσό 6,99 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης ΔΕΗ με την διεύθυνση δικαιούχου την οδό ΘΕΣ/ΝΙΚΗ δικαιούχος πληρωμής Το ανωτέρω ποσό κατά το άρθρο 23 περ. ιβ του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), που αναφέρεται σε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.		<u>1.229,08</u>
Ασφαλιστικές εισφορές 24.435,36		Άνευ ΦΠΑ

Από το συνολικό ποσό της ως άνω δαπάνης, ποσό 24.435,36 ευρώ αφορά ασφαλιστικές εισφορές συμπεριλαμβανομένων στην δήλωση οικονομικών στοιχείων έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2016 (ΕΦΚΑ) καταχωρημένες στα βιβλία της ελεγχόμενης οι οποίες δεν έχουν καταβληθεί. Για τα ανωτέρω δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα (ΑΠΔ) και ως εκ τούτου δεν προκύπτει η καταβολή των άνω ασφαλιστικών εισφορών. Από τις διατάξεις του άρθρου 23 περ γ' του ΚΦΕ ορίζεται ρητά ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και ως εκ τούτου οι δαπάνες αυτές θα έπρεπε με την υποβολή της δήλωσης να αναμορφωθούν και να ενταχθούν στις λογιστικές διαφορές . Το ανωτέρω ποσό κατά το άρθρο 23 περ. γ' του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), που αναφέρεται σε ασφαλιστικές δαπάνες, αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.		<u>24.435,36</u>
Μισθοδοσία προσωπικού . 131.930,28 ευρώ		Άνευ ΦΠΑ
Από το συνολικό ποσό της ως άνω δαπάνης, ποσό 131.930,28 ευρώ αφορά μισθοδοσία προσωπικού της χρήσης 2017 καταχωρημένων στα βιβλία της επιχείρησης της χρήσης 2017 για τα οποία δεν προσκομίστηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις (Α.Π.Δ) ούτε και κάποιο άλλο δικαιολογητικό ή έγγραφο που να αποδεικνύει την πραγματικότητα των συναλλαγών και την καταβολή αυτών . Από τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν 4172/2013 του ΚΦΕ ορίζεται ρητά ότι δεν εκπίπτουν τα έξοδα μισθοδοσίας όταν δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια εργασιακής σχέσης και σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 12&2 του ν 4172/2013 . Το ανωτέρω ποσό κατά το άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), που αναφέρεται σε έξοδα μισθοδοσίας αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.		<u>131.930,28</u>
<u>Σύνολον λογιστικών διαφορών ελέγχου</u>		157.594,72
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>0,00</u>
<u>Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών ελέγχου</u>		157.594,72

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα βιβλία του προσφεύγοντα κρίθηκαν από τον έλεγχο **επαρκώς ενημερωμένα** και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των βιβλίων. Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ορισμένες δαπάνες, οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί και ήταν απολύτως απαραίτητες για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της. Ειδικότερα, οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν ήταν:

- i) Οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού για το φορολογικό έτος 2017, οι οποίες απορρίφθηκαν ως μη παραγωγικές. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αδιαμφισβήτητο ότι πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες μισθοδοσίας. Ο λόγος που δεν πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής εντός του συγκεκριμένου έτους έγκειται στο γεγονός ότι εμφανιζόταν ως οφειλέτης του Δημοσίου για άλλα χρέη και επίκειτο η κατάσχεση των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης, όπως και έγινε.
- ii) Η δαπάνη που αφορούσε αμοιβή δικηγόρου για διεκπεραίωση υποθέσεων της επιχείρησης και η δαπάνη για αγορά ειδών αποκλειστικά για χρήση στο κατάστημα, όπως μπαλόνια και χρώματα τοιχοποιίας. Οι εν λόγω δαπάνες απορρίφθηκαν βάσει της περίπτωσης ιβ' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της,

όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4172/2013 “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.”

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι “Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α).....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών”.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015, κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

- α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το

συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,...** γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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 ακόλουθα 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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.**

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣτΕ 2963/2013](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), [ΣτΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α)....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση

τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

γ)

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες”.

Επειδή με την [ΠΟΛ.1061/2017](#), κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. [4446/2016](#) και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

“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. Εξαίρεση 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 Κυβερνήσης (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 εκπεσιμότητά 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 παράγραφο 1 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 “1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16”.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ.1 και 5** του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύνανται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, για το φορολογικό έτος 2017, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα το ποσό των 131.930,28€, το οποίο αποτελεί δαπάνη για τη μισθοδοσία του προσωπικού.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες για τη μισθοδοσία του προσωπικού της επιχείρησης απορρίφθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές. Προσκομίζει επίσης αντίγραφα αποδεικτικού υποβολής ΑΠΔ για τους μήνες Φεβρουάριο έως και Νοέμβριο του 2017 προκειμένου να αποδείξει με αδιαμφισβήτητο τρόπο την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών. Επιπλέον, αποδέχεται ότι για το έτος 2017 η μισθοδοσία του προσωπικού γινόταν με μετρητά και ισχυρίζεται ότι δεν πραγματοποίησε την πληρωμή των δαπανών αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, διότι ήταν οφειλέτης του Δημοσίου και υπήρχε ο κίνδυνος δέσμευσης του τραπεζικού του λογαριασμού.

Επειδή, οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες προσδιορίζονται ρητά στο άρθρο 23 του Ν 4172/2013 και ειδικότερα στην περίπτωση ιδ' όπου τίθεται ο περιορισμός της μη αναγνώρισης των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου πληρωμών. Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1061/2017 προσδιορίζονται τα κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των πραναφερθέντων δαπανών, όπου προβλέπεται, μεταξύ άλλων και η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, ακόμη και με μετρητά. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για το ίδιο φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες συνολικού ποσού 1.229,08€ με το αιτιολογικό ότι αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούσαν αμοιβή του δικηγόρου του για διεκπεραίωση υποθέσεων της επιχείρησής του και αγορά διαφόρων ειδών αποκλειστικά για χρήση στο κατάστημά του.

Επειδή ωστόσο, από το σύνολο των ΤΠΥ που έχουν εκδοθεί από δικηγόρους ή από δικηγορικές εταιρίες, όπως αυτά είναι καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησης, δεν προκύπτει ότι αυτές αφορούν υποθέσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Επειδή, το με αριθμ./15-10-2017 τιμολόγιο πώλησης, έκδοσης της επιχείρησης, καθαρής αξίας 205,78 πλέον ΦΠΑ ποσού 49,39 με αιτιολογία «μπαλόνια», αλλά και το αριθμ...../04-09-2017 τιμολόγιο πώλησης της επιχείρησης- Χρώματα/Σιδηρικά, καθαρής αξίας 348,00 πλέον ΦΠΑ ποσού 83,52 με αιτιολογία «Sultoplast», εξαιτίας της φύσεως του αντικειμένου της επιχείρησης (υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από ουζερί) μπορούν να συνδεθούν με δαπάνες που πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης και συνεπώς θα πρέπει να αφαιρεθούν από τις προσδιορισθείσες λοιστικές διαφορές του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2017 ανέρχονται στο ποσό των 157.040,94€.

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017				
Προέλευση εισοδήματος	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Εισόδημα από	3.230,00	3.230,00	3.230,00	

Ακίνητη Περιουσία				
Διαφορά Αντικειμενικών Δαπανών	7.620,00	0,00	0,00	
Εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	-7.513,73	150.080,99	149.527,21	157.040,94
Σύνολο φορολογητέου Εισοδήματος	10.850,00	153.310,99	152.757,21	157.040,94

Επειδή, για την με αριθμ...../13-12-2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν προβλήθηκε κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

- Υπ'αριθμ...../13-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέ ο εισόδημα	Ατομικό και των τέκνων	10.850,00	145.797,26	145.243,48	134.393,48
	Συζύγου				
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		2.131,19	60.991,24	57.360,86	55.229,67
Προκαταβολή φόρου		2.357,29	2.357,29	2.357,29	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		252,00	252,00	252,00	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		50,40	50,40	50,40	-

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		29.430,03	27.614,83	27.614,83
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		11.148,99	10.422,91	10.422,91
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.790,88	104.229,95	98.058,29	93.267,41

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Υπ' αριθμ...../13-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017:**365,41**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	710.488,13	710.488,13	710.488,13	
Αξία φορολογητέων εισροών	542.314,91	541.085,83	541.639,61	675,30
Φόρος εκροών	169.519,98	169.519,98	169.519,98	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	169.519,98	169.276,37	169.409,28	110,70
Χρεωστικό υπόλοιπο		243,61	110,70	110,70
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ		121,80	55,35	55,35
Σύνολο φόρου προς καταβολή		365,41	166,05	166,05

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

- Υπ' αριθμ...../13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2016.

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2016
	100,00 €

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

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.