



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, 06/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2378

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.)*».

γ. 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*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 12/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός

....., κατά της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 10/12/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.720,02 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.416,01 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 184,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.320,77 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 10/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση έγινε έλεγχος όλων των δαπανών, ανεξαρτήτως ποσού, και για όλο το διάστημα της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι όλες οι δαπάνες στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις νόμιμα δικαιολογητικά και εκπέσθηκαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, εκτός αυτών που αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα και αφορούν εξόφληση τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ (καθαρή αξία) με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013:

Α/Α	ΑΡ. ΠΑΡ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1		19/12/2014	969,27	 Α.Φ.Μ.
2		11/12/2014	1.028,97	 Α.Φ.Μ.
3		03/12/2014	986,98	 Α.Φ.Μ.
4		20/11/2014	588,37	 Α.Φ.Μ.
5		12/11/2014	652,96	 Α.Φ.Μ.
6		06/11/2014	530,15	 Α.Φ.Μ.
7		17/10/2014	597,27	 Α.Φ.Μ.
8		03/10/2014	590,09	 Α.Φ.Μ.

9	.....	30/05/2014	860,95	 Α.Φ.Μ.
10	.....	27/05/2014	720,47	 Α.Φ.Μ.
11	.....	20/05/2014	921,12	 Α.Φ.Μ.
12	.....	16/05/2014	588,57	 Α.Φ.Μ.
13	.....	07/05/2014	779,59	 Α.Φ.Μ.
14	.....	02/05/2014	713,68	 Α.Φ.Μ.
15	.....	23/04/2014	727,03	 Α.Φ.Μ.
16	.....	16/04/2014	1.372,77	 Α.Φ.Μ.
17	.....	14/04/2014	549,97	 Α.Φ.Μ.
18	.....	09/04/2014	870,49	 Α.Φ.Μ.
19	.....	01/04/2014	747,16	 Α.Φ.Μ.
20	.....	26/03/2014	921,61	 Α.Φ.Μ.
21	.....	14/03/2014	776,72	 Α.Φ.Μ.
22	.....	05/03/2014	565,18	 Α.Φ.Μ.
23	.....	26/02/2014	872,57	 Α.Φ.Μ.
24	.....	06/02/2014	876,10	 Α.Φ.Μ.
25	.....	03/02/2014	898,64	 Α.Φ.Μ.
26	.....	29/01/2014	589,93	 Α.Φ.Μ.
27	.....	22/01/2014	720,57	 Α.Φ.Μ.
28	.....	10/01/2014	1.036,41	 Α.Φ.Μ.
29	.....	29/09/2014	524,41	 Α.Φ.Μ.
30	.....	18/09/2014	763,40	 Α.Φ.Μ.
31	.....	04/09/2014	517,59	 Α.Φ.Μ.
32	.....	25/09/2014	589,85	 Α.Φ.Μ.
33	.....	12/08/2014	527,32	 Α.Φ.Μ.
34	.....	01/08/2014	517,4	 Α.Φ.Μ.
35	.....	05/06/2014	900,86	 Α.Φ.Μ.
36	.....	11/12/2014	569,53	 Α.Φ.Μ.
37	.....	27/12/2014	509,53	 Α.Φ.Μ.
38	.....	22/12/2014	567,85	 Α.Φ.Μ.
39	.....	25/09/2014	589,86	 Α.Φ.Μ.
40	.....	23/09/2014	502,46	.....
41	.....	15/04/2014	1.227,12	.....
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ			30.360,77	

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το παραπάνω ποσό, συνολικού ύψους 30.360,77 ευρώ, το οποίο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος και προέκυψαν τα φορολογητέα κέρδη του ως κάτωθι:

Δηλωθείσες Ζημίες χρήσης	12.206,83
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	30.360,77

Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	18.153,94
---	------------------

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

• Όσον αφορά την επιχείρηση (ΑΦΜ), με την οποία πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος των προμηθειών, όπως προκύπτει από την Καρτέλα Πελάτη της εν λόγω εταιρείας, η εξόφληση των εν γένει οφειλών του, συμπεριλαμβανομένων των υπό κρίση Τιμολογίων γίνεται με εξόφληση μέσω κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας. Οι εν λόγω καταθέσεις γίνονταν σχεδόν αποκλειστικά από υπαλλήλους της εταιρείας που είχαν προηγουμένως εισπράξει τα σχετικά ποσά από αυτόν, είτε ενίοτε και από τον ίδιο ή οικεία του πρόσωπα κατ' εντολή του, όπως προκύπτει και από τα τραπεζικά παραστατικά που προσκομίζει. Όπως επίσης προκύπτει από την εν λόγω Καρτέλα Πελάτη, η εξόφληση των οφειλών του γινόταν με μετρητά, τα οποία όμως, όπως ρητά αναφέρεται στην αιτιολογία εκάστης καταβολής, κατατίθετο σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας στην Πειραιώς, την Εθνική και την EUROBANK, σε ελάχιστες δε περιπτώσεις προκύπτει καταβολή - εξόφληση με μετρητά χωρίς τραπεζική κατάθεση. Από το συνολικό ποσό των σχετικών Τιμολογίων της ανωτέρω εταιρείας συνολικού ύψους 57.250,24 ευρώ, αφαιρουμένου του ανεξόφλητου ποσού των 2.961,49 ευρώ, ήτοι απομένοντος ποσό 54.288,75 ευρώ, το ποσό των 47.900,00 ευρώ έχει αποδεδειγμένα εξοφληθεί με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό και επομένως το ποσό αυτό θα πρέπει να γίνει αποδεκτό και να εκπέσει των δαπανών του, κατ' ορθή εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1055/2016. Συνεπώς, το ποσό το οποίο θα μπορούσε ενδεχομένως να θεωρηθεί ότι δεν εξοφλήθηκε αποδεδειγμένα με τραπεζική κατάθεση ανέρχεται μόλις στο ποσό των (57.250,24 ευρώ - 2.961,49 ευρώ - 47.900,00 ευρώ =) 6.388,75 ευρώ, ή έστω στο ποσό των (57.250,24 ευρώ - 47.900,00 ευρώ =) 9.350,24 ευρώ, αντί του μη αναγνωρισθέντος συνολικού ποσού των 26.984,28 ευρώ, που αφορούσε την εταιρεία (ΑΦΜ).

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4174/2013** "Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες" ορίζεται

«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 στην **ΠΟΛ. 1216/2014** ορίζεται:

«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 ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

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.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

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.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9.....

10. 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 τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, περαιτέρω, στην **ΠΟΛ. 1055/2016** με θέμα “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” ορίζεται:

«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.

3. 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, σύμφωνα με την από 10/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 30.360,77 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, καθώς αυτές αφορούν τιμολόγια άνω των 500,00 ευρώ (καθαρή αξία), τα οποία εξοφλήθηκαν με μετρητά, ως κάτωθι:

Α/Α	ΑΡ. ΠΑΡ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1		19/12/2014	969,27	 Α.Φ.Μ.
2		11/12/2014	1.028,97	 Α.Φ.Μ.
3		03/12/2014	986,98	 Α.Φ.Μ.
4		20/11/2014	588,37	 Α.Φ.Μ.
5		12/11/2014	652,96	 Α.Φ.Μ.
6		06/11/2014	530,15	 Α.Φ.Μ.
7		17/10/2014	597,27	 Α.Φ.Μ.
8		03/10/2014	590,09	 Α.Φ.Μ.
9		30/05/2014	860,95	 Α.Φ.Μ.
10		27/05/2014	720,47	 Α.Φ.Μ.
11		20/05/2014	921,12	 Α.Φ.Μ.
12		16/05/2014	588,57	 Α.Φ.Μ.
13		07/05/2014	779,59	 Α.Φ.Μ.
14		02/05/2014	713,68	 Α.Φ.Μ.
15		23/04/2014	727,03	 Α.Φ.Μ.
16		16/04/2014	1.372,77	 Α.Φ.Μ.
17		14/04/2014	549,97	 Α.Φ.Μ.
18		09/04/2014	870,49	 Α.Φ.Μ.
19		01/04/2014	747,16	 Α.Φ.Μ.
20		26/03/2014	921,61	 Α.Φ.Μ.
21		14/03/2014	776,72	 Α.Φ.Μ.
22		05/03/2014	565,18	 Α.Φ.Μ.
23		26/02/2014	872,57	 Α.Φ.Μ.
24		06/02/2014	876,10	 Α.Φ.Μ.
25		03/02/2014	898,64	 Α.Φ.Μ.
26		29/01/2014	589,93	 Α.Φ.Μ.
27		22/01/2014	720,57	 Α.Φ.Μ.
28		10/01/2014	1.036,41	 Α.Φ.Μ.
29		29/09/2014	524,41	 Α.Φ.Μ.
30		18/09/2014	763,40	 Α.Φ.Μ.
31		04/09/2014	517,59	 Α.Φ.Μ.
32		25/09/2014	589,85	 Α.Φ.Μ.
33		12/08/2014	527,32	 Α.Φ.Μ.
34		01/08/2014	517,4	 Α.Φ.Μ.
35		05/06/2014	900,86	 Α.Φ.Μ.
36		11/12/2014	569,53	 Α.Φ.Μ.
37		27/12/2014	509,53	 Α.Φ.Μ.
38		22/12/2014	567,85	 Α.Φ.Μ.
39		25/09/2014	589,86	 Α.Φ.Μ.

40	.....	23/09/2014	502,46	.....
41	.....	15/04/2014	1.227,12	.....
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ			30.360,77	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την επιχείρηση (ΑΦΜ), με την οποία πραγματοποιεί το μεγαλύτερο μέρος των προμηθειών, η εξόφληση των εν γένει οφειλών του, συμπεριλαμβανομένων των υπό κρίση τιμολογίων, γίνεται με εξόφληση μέσω κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα της έκθεσης ελέγχου, η συνολική καθαρή αξία των τιμολογίων της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, ανέρχεται σε 26.394,43 ευρώ (το τιμολόγιο με αριθμ. /25-09-2014, καθαρής αξίας 589,86 ευρώ, είναι καταχωρημένο 2 φορές).

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει στοιχεία που δεν προσκόμισε στον έλεγχο. Συγκεκριμένα προσκομίζει:

α) αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών (καταθέσεις μετρητών και πιστωτικών κινήσεων) από τις τράπεζες Πειραιώς και Eurobank, συνολικού ποσού 24.450,00 ευρώ, τα οποία αναφέρουν ως δικαιούχο των τραπεζικών λογαριασμών την εταιρεία με την επωνυμία και ως αιτιολογία κατάθεσης το όνομα του προσφεύγοντος, καθώς και

β) αντίγραφο της καρτέλας πελάτη της εταιρείας, ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα 01/01/2014 έως 31/12/2014.

Από την εξέταση των προσκομιζόμενων στοιχείων προκύπτει ότι τα παραπάνω τραπεζικά δικαιολογητικά έχουν καταχωρηθεί από την εταιρεία, ΑΦΜ στην καρτέλα του προσφεύγοντος προς εξόφληση των οφειλών του από τα εκδοθέντα προς αυτόν τιμολόγια. Από τα δικαιολογητικά αυτά ωστόσο, το με ημερομηνία 08/01/2014 αντίγραφο γραμματίου είσπραξης της τράπεζας Πειραιώς, ποσού 800,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.), δε λαμβάνεται υπόψη, καθώς είναι προγενέστερο των επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς η εξόφληση συνολικού ποσού 23.650,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.) θεωρούμε ότι έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4174/2013, καθώς ο προσφεύγων προσκόμισε τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά, καρτέλα προμηθευτή) που αποδεικνύουν την εξόφληση του προμηθευτή.

Επειδή τα παραπάνω εκδοθέντα στοιχεία από την εταιρεία, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 26.394,43 ευρώ αντιστοιχούν σε συνολική αξία με Φ.Π.Α. 29.928,50 ευρώ, όπως προκύπτει και από την καταχώρισή τους στην προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη. Συνεπώς, και με βάση τα ανωτέρω, ποσό (29.928,50 - 23.650,00=) 6.278,50 ευρώ δεν προκύπτει ότι εξοφλήθηκε μέσω του τραπεζικού συστήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε

καθαρή αξία τιμολογίων **5.556,19 ευρώ**, η οποία δε δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δια της παρούσας απόφασης, οι λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται ως εξής:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
..... - ΑΦΜ	1.646,91
.....	1.729,58
..... - ΑΦΜ	5.556,19
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	8.932,68

Συνεπώς με βάση την παρούσα απόφαση τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Δηλωθείσες Ζημίες χρήσης	12.206,83
Πλέον λογιστικές με βάση την παρούσα απόφαση	8.932,68
Σύνολο ζημιών με βάση την παρούσα απόφαση	3.274,15

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	0,13	18.154,07	0,13	
	της συζύγου				
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ (ΖΗΜΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ)	Ατομικό	12.206,83		3.274,15	-8.932,68
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	0,13	18.154,07	0,13	
	της συζύγου	23.029,70	23.029,70	23.029,70	

	Πιστωτικό ποσό				
ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό	0,01	4.720,03	0,01	0,00
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			1.416,01		
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		88,38	273,12	88,38	
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		738,39	7.059,16	738,39	0,00

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**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.