



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-01-2022

Αριθμός Απόφασης: 146

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.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' 170/26-07-2013), 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - **Α.Φ.Μ.**, με επαγγελματική έδρα στην επί της οδού, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /

Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Το από έγγραφο της προσφεύγουσας με Πρόσθετους Λόγους, σε σχέση με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή (αριθ. πρωτ. εισ.).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, μειώθηκε η συνολική Ζημία κατά **22.766,00 ΕΥΡΩ** (από Ζημία 281.136,19 ΕΥΤΩ σε 258.370,19 ΕΥΡΩ). Η μείωση της ζημίας οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 22.766,00 (αξίας έκαστης άνω των 500,00 ΕΥΡΩ) καθώς η εξόφληση τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β του Ν.4172/2013).

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **71.855,85 €** (42.359,98 φόρος + 21.179,99 πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. + 8.315,88 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 71.367,28 € (αξίας έκαστης άνω των 500,00 ΕΥΡΩ) καθώς η εξόφληση τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β του Ν.4172/2013), με αποτέλεσμα να προσθέσει την αξία αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές. Επιπρόσθετα, μεταφέρθηκαν ως ζημίες προηγούμενης χρήσης ποσό μειωμένο κατά 22.766,00, βάσει του πορίσματος του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017. Βάσει των ανωτέρω αυξήθηκαν τα φορολογητέα κέρδη κατά **94.133,28 ΕΥΡΩ** (από 54.592,02 ΕΥΡΩ σε 148.725,30).

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **63.106,75 €**

(37.357,69 φόρος + 18.678,85 πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. + 7.070,21 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 83.536,98 € (αξίας έκαστης άνω των 500,00 ΕΥΡΩ) καθώς η εξόφληση τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β του Ν.4172/2013), με αποτέλεσμα να προσθέσει την αξία αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές. Βάσει των ανωτέρω αυξήθηκαν τα φορολογητέα κέρδη κατά **83.536,98 ΕΥΡΩ** (από 37.075,52 ΕΥΡΩ σε 120.612,50).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών Φ.Π.Α./VIES της **Δ.Ο.Υ.** με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξόφλησε με μετρητά το σύνολο των αγορών των πρώτων υλών και εμπορευμάτων που αγόρασε από τον προμηθευτή, συνολικής αξίας 196.016,50 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4174/2013. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας. Απόρροια του ελέγχου αυτού ήταν η σύνταξη της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, απόρροια του οποίου ήταν να συνταχθούν η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ., η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. [Άρθρο 79 Ν.4472/2017]. και να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Σημειώνεται ότι ο Μερικός Έλεγχος Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών Φ.Π.Α./VIES της **Δ.Ο.Υ.** στην προσφεύγουσα, διενεργήθηκε με αφορμή το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Ελέγχου Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών συναλλαγών στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε., της Δ/σης Ελέγχων, Τμήμα ΣΤ' - Διοικητικής Συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών, στον Τομέα του Φ.Π.Α., προκειμένου να ελεγχθεί η αγορά αγαθών της Ελληνικής Επιχείρησης της προσφεύγουσας από τη Επιχείρηση – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Τα πορίσματα του ελέγχου αυτού έγιναν αποδεκτά και από τον έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω έλλειψης νόμιμης βάσης, εσφαλμένης εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων, καθώς η φορολογική ελεγκτική αρχή όλως αβασίμως προχώρησε σε μία εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, θέτοντας ως κριτήριο για την έκπτωση των δαπανών την κατάθεση του χρηματικού ποσού σε τράπεζα ή από την ίδια την προσφεύγουσα ή από υπάλληλο της ή σχετιζόμενο με αυτή πρόσωπο, η οποία μάλιστα, θα έπρεπε να αποδεικνύεται από τραπεζικό παραστατικό, προσθέτοντας μία παραπάνω προϋπόθεση από αυτές που τίθενται από τις σχετικές ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1055/2016 ήτοι τη συσχέτιση του προσώπου που κάνει την κατάθεση με την ίδια. Η ίδια προσκόμισε τα σύνολο των τραπεζικών παραστατικών από τις οποίες αποδεικνύεται ότι εφαρμόστηκαν οι προϋποθέσεις που θέτουν οι προαναφερόμενες ΠΟΛ..
2. Οι υπό εξέταση συναλλαγές / δαπάνες πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 22 του Ν.4174/2013, προκειμένου να θεωρηθούν ως εκπεστές
3. Αντισυνταγματικότητα, της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013, καθώς είναι αντίθετη με το σκοπό της διάταξης που είναι η αντιμετώπιση του φαινομένου της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων. Επιπροσθέτως αντίκειται προς τις επιταγές των άρθρων 20, 2, 4, και 25 του Συντάγματος
4. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι συνολική καθαρή αξία κάθε μίας από τις ελεγχόμενες συναλλαγές είναι μη εκπιπτόμενη, ενώ από κάθε συναλλαγή θα έπρεπε να γίνει αποδεκτή ως εκπιπτόμενη η αξία των 500,00 ΕΥΡΩ.
5. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η επιβολή φόρου εισοδήματος λόγω της μη ολικής εξόφλησης των υπό εξέταση δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής αντιβαίνει στο ενωσιακό δίκαιο και στις προϋποθέσεις που θέτει η ΕΕ στον τομέα της νομισματικής πολιτικής και στη δυνατότητα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων πληρωμής με μετρητά (υποθέσεις C 422/19 και C 422/19).

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περ. β' του άρθρου 23, του Ν. 4172/2013 ορίζεται 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 την ΠΟΛ.1216/2014 ορίζεται ότι: « 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες 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. 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.....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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1055/2016 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 εγκυκλιό 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 εκπεσιμότητα 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι υπό εξέταση δαπάνες για αγορές από την επιχείρηση – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. δεν εκπίπτουν, τεκμηριώνεται από το γεγονός ότι, ο έλεγχος μετά την εξέταση των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας και των στοιχείων που η ίδια προσκόμισε σε αυτόν, διαπίστωσε ότι όλες οι υπό κρίση συναλλαγές είναι άνω των 500 ΕΥΡΩ και εξόφληση τους έγινε με μετρητά.

Σημειώνεται δε ότι η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται ότι εξοφλούσε την προμηθεύτρια εταιρία με μετρητά, τα οποία κατέβαλε στον εκάστοτε οδηγό της προμηθεύτριας εταιρίας, ο οποίος παρέδιδε σε αυτήν απόδειξη είσπραξης.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εξοφλούσε την προμηθεύτρια εταιρία με μετρητά, τα οποία κατέβαλε στον εκάστοτε οδηγό της προμηθεύτριας εταιρίας, με την προϋπόθεση όμως να καταθέτει η προμηθεύτρια εταιρία για λογαριασμό της το ανάλογο ποσό στην τράπεζα δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, διότι αφενός για τις συναλλαγές του φορολογικού έτους 2017 δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της και αφετέρου για τις συναλλαγές των φορολογικών ετών 2018 και 2019 η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών καταθέσεων από Τράπεζα, τα οποία όμως δεν μπορούν να ανατρέψουν τα πορίσματα του ελέγχου. Οι φωτοτυπίες αυτές δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές καθώς δεν είναι επικυρωμένες από τη τράπεζα και δεν έχουν μεταφραστεί στην Ελληνική Γλώσσα (εκτός από

ένα). Κρίνοντας δε και από τη μοναδική μεταφρασμένη φωτοτυπία καταθετηρίου της 21/11/2019, στην οποία αναφέρεται ως καταθέτης ένας και πουθενά δεν αναφέρεται ότι η κατάθεση γίνεται κατά εντολή της προσφεύγουσας, όπως ορίζει και η ΠΟΛ.1055/2016.

Επιπρόσθετα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι η συνολική καθαρή αξία κάθε μίας από τις ελεγχόμενες συναλλαγές είναι μη εκπιπτόμενη, ενώ από κάθε συναλλαγή θα έπρεπε να γίνει αποδεκτή ως εκπιπτόμενη η αξία των 500,00 ΕΥΡΩ είναι παντελώς έωλος, καθώς στις διατάξεις, της περ. β' του άρθρου 23, του Ν. 4172/2013 καθώς και στις σχετικές προαναφερόμενες ΠΟΛ. ορίζεται ότι 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 δεν εκπίπτει. Είναι προφανές, με τη γραμματική ανάπτυξη των διατάξεων, ότι δεν εκπίπτει κάθε δαπάνη άνω των 500 ΕΥΡΩ εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Αλλιώς, στη διάταξη αυτή θα αναφερόταν ότι δεν εκπίπτει το μέρος της δαπάνης που είναι άνω των 500 ΕΥΡΩ σε περίπτωση που η δαπάνη άνω των 500 ΕΥΡΩ δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Αναφορικά με τον τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην υπ. αριθ. ECLI:EU:C:2021:63 Απόφαση του Δικαστηρίου για τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-422/19 και C-423/19, που επικαλείται η προσφεύγουσα αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: 62 Συναφώς, μολονότι, κατά το γράμμα των διατάξεων των οποίων ζητείται η ερμηνεία στο πλαίσιο του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, δεν επιτρέπεται η θέσπιση εθνικού κανόνα που έχει ως σκοπό ή ως αποτέλεσμα την κατάργηση, από νομικής ή πραγματικής απόψεως, των μετρητών σε ευρώ, ιδίως θέτοντας υπό αμφισβήτηση την κατά κανόνα δυνατότητα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων πληρωμής μέσω των μετρητών αυτών, εντούτοις, με βάση αυτό και μόνο το γράμμα των εν λόγω διατάξεων δε είναι δυνατό να καθοριστεί αν αντιβαίνει προς το δίκαιο της Ένωσης και εθνικός κανόνας ο οποίος απλώς

περιορίζει τη χρήση των μετρητών ως μέσου εκπλήρωσης υποχρέωσης πληρωμής επιβαλλόμενης από τις δημόσιες αρχές. 63 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται οι διατάξεις αυτές, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει ειδικότερα από την αιτιολογική σκέψη 19 του κανονισμού 974/98, οι περιορισμοί ως προς τις πληρωμές σε κέρματα και χαρτονομίσματα τους οποίους θεσπίζουν τα κράτη μέλη για λόγους δημοσίας τάξεως δεν αντιβαίνουν στην ιδιότητα νομίμου χρήματος των χαρτονομισμάτων και κερμάτων σε ευρώ, εφόσον υπάρχουν άλλα νόμιμα μέσα για το διακανονισμό των νομισματικών οφειλών. 66 Δεδομένου ότι οι περιορισμοί στις πληρωμές μέσω τραπεζογραμμάτων και κερμάτων σε ευρώ μπορούν, στην πράξη, να δικαιολογούνται τόσο από λόγους δημοσίας τάξεως που αφορούν την ασφάλεια ή την καταπολέμηση της εγκληματικότητας, όσο και από το δημόσιο συμφέρον για τη διασφάλιση αποτελεσματικής οργάνωσης των πληρωμών στην κοινωνία, θα πρέπει, προκειμένου να διασφαλίζεται η ομοιόμορφη εφαρμογή των λόγων παρέκκλισης σε όλα τα κράτη μέλη, να επιλεγεί η ευρύτερη έννοια, δηλαδή η έκφραση «λόγοι δημοσίου συμφέροντος».

Επειδή, το άρθρο 128, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ, το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, του Πρωτοκόλλου (αριθ. 4) για το καταστατικό του Ευρωπαϊκού Συστήματος Κεντρικών Τραπεζών και της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, καθώς και το άρθρο 10, δεύτερη περίοδος, του κανονισμού (ΕΚ) 974/98 του Συμβουλίου, της 3ης Μαΐου 1998, για την εισαγωγή του Ευρώ, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει τη δυνατότητα εκπλήρωσης μέσω τραπεζογραμμάτων σε ευρώ μιας υποχρέωσης πληρωμής επιβαλλόμενης από τις δημόσιες αρχές, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι η ρύθμιση αυτή δεν έχει ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα τον καθορισμό του νομικού καθεστώτος της ιδιότητας των τραπεζογραμμάτων σε ευρώ ως νομίμου χρήματος, δεύτερον, ότι δεν συνεπάγεται, από νομικής ή πραγματικής απόψεως, την κατάργηση των εν λόγω τραπεζογραμμάτων, ιδίως θέτοντας υπό αμφισβήτηση την κατά κανόνα δυνατότητα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων πληρωμής μέσω των μετρητών αυτών, τρίτον, ότι έχει θεσπιστεί για λόγους δημοσίου συμφέροντος, τέταρτον, ότι ο περιορισμός στις πληρωμές σε μετρητά που συνεπάγεται η ρύθμιση αυτή είναι πρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού δημοσίου συμφέροντος και, πέμπτον, ότι δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού αυτού, υπό την έννοια ότι υπάρχουν και άλλα διαθέσιμα νόμιμα μέσα εκπλήρωσης της υποχρέωσης πληρωμής (ECLI:EU:C:2021:63 Απόφαση του Δικαστηρίου για τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-422/19 και C-423/19).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των αρμόδιων Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται, μεταξύ άλλων και στην εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 καθώς δεν έχει κριθεί μέχρι σήμερα από τα αρμόδια δικαστήρια ως αντισυνταγματική ή ότι αντιβαίνει στο ενωσιακό δίκαιο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται (Ζημία)	281.136,19	258.370,19	258.370,19	-22.766,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	54.592,02	148.725,30	148.725,30	94.133,28
Φόρος Χρεωστικό Ποσό	17.566,20	59.926,18	59.926,18	42.359,98
Προκαταβολή Φόρου	17.566,19	17.566,19	17.566,19	
Πρόστιμο Φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		21.179,99	21.179,99	21.179,99
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.420,40	10.736,28	10.736,28	8.315,88
Τέλος Επιτηδεύματος	6.750,00	6.750,00	6.750,00	

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	3.148,60	3.148,60	3.148,60	
Διαφορά συμψηφισμού	47.451,39	47.451,39	47.451,39	
Σύνολο φόρου για καταβολή		71.855,85	71.855,85	71.855,85

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	37.075,52	120.612,50	120.612,50	83.536,98
Φόρος Πιστωτικό Ποσό	7.648,25			
Φόρος Χρεωστικό Ποσό		29.709,44	29.709,44	37.357,69
Προκαταβολή Φόρου	4.958,97	4.958,97	4.958,97	
Πρόστιμο Φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		18.678,85	18.678,85	18.678,85
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.135,91	8.206,12	8.206,12	7.070,21
Τέλος Επιτηδεύματος	7.850,00	7.850,00	7.850,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	3.148,60	3.148,60	3.148,60	
Διαφορά συμψηφισμού	9.445,23	9.445,23	9.445,23	
Σύνολο φόρου για καταβολή		63.106,75	63.106,75	63.106,75

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.