



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 2142

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.496,03€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 374,01€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 156,89€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.026,93€.

Β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 471,32€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 235,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 706,98€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για το φορολογικό έτος 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΩΝ ΜΑΘΗΜΑΤΩΝ». Μετά τη διενέργεια του ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ οι οποίες κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις Ο προσφεύγων επί του Σ.Δ.Ε. υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα και ο έλεγχος, αφού δέχτηκε μέρος των ισχυρισμών του προσδιόρισε:

- διαφορές στις δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης ύψους 689,58€,
- πρωτογενείς καταθέσεις αξίας 202,05€ που φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21, παρ. 4 ν. 4172/2013 ΚΦΕ) και
- διαφορά στις παροχές εργαζομένων μεταξύ αξίας δήλωσης (9.294,04€) και αξίας ελέγχου (3.385,54€) ύψους 5.908,50€, λόγω μη πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος (άρθρο 23, περ. ιδ' ν. 4172/2013 ΚΦΕ)

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2017 σε 19.074,62€ (συνολικά κέρδη βάσει δήλωσης

12.274,49€) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Ως προς το εισόδημα ο έλεγχος αναγνώρισε εσφαλμένα ορισμένες δαπάνες ως μη εκπιπόμενες κατ' άρθρο 23 ν. 4172/2013, οι οποίες έπρεπε να αναγνωριστούν ως εκπιπόμενες κατ' άρθρο 22 του ίδιου νόμου. Ως προς τον Φ.Π.Α. εσφαλμένα ο έλεγχος δεν παρείχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ορισμένων εισροών από τον φόρο εκρών κατ' άρθρο 30 ν. 2859/2000. Οι εισροές αυτές θα έπρεπε να αναγνωριστούν ως εισροές με δικαίωμα έκπτωσης, διότι στην πραγματικότητα πρόκειται για δαπάνες που ο ίδιος υποβλήθηκε προκειμένου να αποκτήσει αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν προς εξυπηρέτηση της δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης. Ειδικότερα,
 - Οι αποδείξεις που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου ως «ΚΑΤΕΣΤΡΑΜΕΝΕΣ Η ΜΗ ΣΥΝΑΦΕΙΣ» αφορούν προμήθεια εφημερίδων-τύπου ή τηλεκαρτών και θα έπρεπε να γίνει αντιπαραβολή μία προς μία με τις αντίστοιχες εγγραφές στο βιβλίο εισόδων-εξόδων, καθώς σε πλείστες εξ' αυτών μπορεί να γίνει διακριτό το αναγραφόμενο αντικείμενο αγοράς και το ποσό αυτής. Οι τηλεκάρτες χρησιμοποιούνται από το μόνιμο εργαζόμενο προσωπικό για επικοινωνία όταν βρίσκεται εκτός γραφείου και οι εφημερίδες έντυπα χρειάζονται προκειμένου ο προσφεύγων να ενημερώνεται για τις οικονομικές εξελίξεις, επιχειρηματικές κινήσεις κλπ. ώστε να προσεγγίζει εγκαίρως δυνητικούς ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες, δεδομένου του δεύτερου αντικείμενου δραστηριοποίησής του «Παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης». Η αξία των περίπου 100 τέτοιων αποδείξεων ανέρχεται συνολικά σε 665€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.
 - Ο λογαριασμός τηλεφώνου αφορά υφιστάμενο τηλέφωνο στη δευτερεύουσα οικία που διατηρεί στην και θα πρέπει να αναγνωριστεί ως επιχειρηματική του δαπάνη, διότι λόγω της φύσης της εργασίας του απαιτείται τουλάχιστον μία φορά τη βδομάδα να μεταβαίνει στην πρωτεύουσα για επαφές με δημόσιες υπηρεσίες και πελάτες.
 - Η δαπάνη των 6 φιαλών κρασιού αξίας 124,00€ αφορά επιχειρηματικά δώρα και είναι πραγματική, εύλογη και όχι επαναλαμβανόμενη.
 - Τα έξοδα προσωπικού θα έπρεπε να εκπέσουν από τα φορολογητέα επιχειρηματικά του κέρδη παρά το γεγονός ότι συνιστούν μισθούς που καταβλήθηκαν σε εργαζομένη του με μετρητά διότι δεν γνώριζε ότι είναι υποχρεωτική η καταβολή του μισθού μέσω τραπεζής. Καταβλήθηκαν 770,00€ μέσω τραπεζής και 4.576,24€ σε μετρητά. Επικαλείται την Κ.Υ.Α. αριθμ. οικ. 22528/430/2017 των Υπουργών Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής αλληλεγγύης-Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία η καταβολή των αποδοχών των εργαζομένων του ιδιωτικού τομέα μέσω τραπεζικού λογαριασμού κατέστη υποχρεωτική από 01/06/2017.
- 2) Ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος ο έλεγχος λανθασμένα χαρακτήρισε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 μία πρωτογενή κατάθεση ποσού 202,05€ που διαπιστώθηκε από το άνοιγμα των

τραπεζικών του λογαριασμών διότι στην πραγματικότητα η συναλλαγή αυτή αφορά συναλλαγή προσωπικού και όχι επαγγελματικού χαρακτήρα.

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«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 συνήθειες 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, στο άρθρο 72 του ν.4446/2016 «Μη εκπίπτουσες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, προστίθεται νέα παράγραφος ιδ', ως εξής:

«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, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

...

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, στην ΠΟΛ. 1061/2017 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων 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. Εξαίρεση 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 Κυβέρνησης (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 εκπαισιμότητά 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, στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ «Βάρος απόδειξης» ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, και Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Επειδή, από τις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές στις δαπάνες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ύψους 689,58€, μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις αξίας 202,05€ και διαφορές στις παροχές εργαζομένων ύψους 5.908,50€ καθώς μισθοί καταβλήθηκαν σε μετρητά και όχι με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αναγνώρισε εσφαλμένα ορισμένες δαπάνες ως μη εκπιπτόμενες, η κατάθεση ποσού 202,05€ δεν είναι επαγγελματικού χαρακτήρα αλλά προσωπική συναλλαγή και ότι η καταβολή μισθοδοσίας δεν έγινε μέσω τραπεζής λόγω δικής του παράλειψης, καθώς δεν γνώριζε ότι έπρεπε να πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, οι αποδείξεις με την αιτιολογία «ψιλικά» που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου ως «μη συναφείς» ορθά κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ασαφείς και με αόριστη αιτιολογία, καθώς λόγω της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν μπορούσε να αποδειχτεί ότι

επρόκειτο για παραγωγικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς συμφέρον της επιχείρησης όπως ορίζεται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013, και όχι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, για τον λογαριασμό του τηλεφώνου της δευτερεύουσας οικίας του ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι έκανε χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς. Επιπλέον, η συγκεκριμένη οικία δεν έχει δηλωθεί από τον προσφεύγοντα ως επαγγελματική στέγη που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ώστε να εκπέσει η δαπάνη του τηλεφώνου από τα έξοδα της επιχείρησης και συνεπώς ο έλεγχος ορθά δεν αναγνώρισε τη σχετική δαπάνη ως έξοδο της επιχείρησης.

Επειδή, ως προς τη δαπάνη που αφορά την αγορά 6 φιαλιδίων κρασιού αξίας 124,00€, αυτή ορθώς κρίθηκε ως μη εκπιπόμενη καθώς δεν δύναται να θεωρηθεί ως παραγωγική (άρθρο 22 ΚΦΕ) για μία επιχείρηση που έχει ως δραστηριότητα «Υπηρεσίες παράδοσης ιδιαίτερων μαθημάτων» και «Δραστηριότητες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης» και «Άλλη εκπαίδευση Π.Δ.Κ.Α.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προκύπτουν στοιχεία που να αιτιολογούν την πρωτογενή ονομαστική κατάθεση αξίας 202,05€ στις ώστε να διαπιστωθεί ότι έχει ήδη φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσεται του φόρου νομίμως, κι ως εκ τούτου ορθά ο έλεγχος έκρινε το συγκεκριμένο ποσό ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 παρ. 4 ΚΦΕ).

Επειδή, επιπλέον, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος , ο έλεγχος δεν αναγνώρισε διαφορές στις παροχές εργαζομένων ύψους 5.908,50€ λόγω παράβασης της διάταξης της περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, η διάταξη της περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών 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. Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1061/2017, η εν λόγω ρύθμιση αφορά δαπάνες μισθοδοσίας που πραγματοποιούνται από τον μήνα Ιανουάριο του 2017 και μετά.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ' αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου ή προστίμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ως κάτωθι:

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2017

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

Διαφορά φόρου	1.496,03€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	374,01€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	156,89€
Καταλογιζόμενο ποσό	2.026,93€

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος: 01/01/2017-31/12/2017

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

Διαφορά φόρου	471,32€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	235,66€
Σύνολο φόρου για καταβολή	706,98€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.