



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1722

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία ασκήθηκε 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' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 33.681,56 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 16.840,78 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.950,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 56.472,89 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με κύριο αντικείμενο και πολλές λοιπές δραστηριότητες μεταξύ των οποίων κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Την αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης η ως άνω εντολή ελέγχου με τη με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018 ενώ με το με αριθμό πρωτ. αίτημα του άρθρου 14 του ν.5104/2024 του ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), δικαιολογητικά πληρωμής ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με αξία άνω των 500,00 ευρώ και αποδεικτικά πληρωμής δαπανών μισθοδοσίας / ασφαλιστικών εισφορών.

Ακολούθως απεστάλησαν προς τη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.) τα με αριθμό πρωτ. έγγραφα με τα οποία ζητήθηκαν τα αρχεία από τα συστήματα εισροών – εκροών των καυσίμων (ισοζύγια, αποδείξεις κ.λ.π.) που παρήχθησαν ανά ημέρα από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, αίτημα στο οποίο ανταποκρίθηκε η Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. με τα με αριθμό πρωτ. έγγραφα.

Πριν την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων η αρμόδια ελεγκτική αρχή είχε στη διάθεσή της την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2024 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις (για τις οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι υπ' αριθ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου) σχετικά με την επιχείρηση της προσφεύγουσας:

Φορολογικό έτος 2018

- Μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου του υποκαταστήματος στη θέση για τα φορολογικά έτη 2018 έως και 2021 μετά από πρόσκληση σε επιτόπιο φορολογικό έλεγχο.

- Μη έκδοση τουλάχιστον μία απόδειξης συνολικής αξίας 75.017,45 ευρώ για πωλήσεις τσιγάρων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Φορολογικό έτος 2019

- Προμήθεια 66.925,31 λίτρων υγραερίου κίνησης χωρίς αυτά να συνοδεύονται από τα αντίστοιχα έγγραφα διακίνησης ή πώλησης και χωρίς να λάβει δελτίο αποστολής. Μη ενημέρωση του κατάλληλου αρχείου με τις απαιτούμενες πληροφορίες αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου και της ΠΟΛ.1003/31-12-2014.

- Μη έκδοση τουλάχιστον μίας απόδειξης συνολικής αξίας 113.635,16 ευρώ για πωλήσεις τσιγάρων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

- Μη έκδοση τουλάχιστον μίας απόδειξης συνολικής αξίας 46.710,17 ευρώ (καθαρή αξία 37.669,50 ευρώ και Φ.Π.Α. 9.040,67 ευρώ) για πώληση υγραερίου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Μετά τη διενέργεια των προβλεπόμενων επαληθεύσεων από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αποτυπώθηκαν τα ευρήματα ελέγχου στο υπ' αριθ. το υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε., το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με τον σχετικό προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Με το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις του, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη πριν την οριστικοποίηση του ελέγχου.

Αφού έκανε μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς του η αρμόδια ελεγκτική αρχή κατέληξε στις ακόλουθες λογιστικές διαφορές που προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα για το ελεγχόμενο έτος:

1. Για τις παρακάτω δαπάνες προμήθειας καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 19.572,58 ευρώ, που αφορούν εξοφλήσεις τιμολογίων αξίας εκάστου άνω των 500,00 ευρώ και εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς, δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα τραπεζικά αποδεικτικά κατάθεσης μετρητών του προμηθευτή με ημερομηνία εντός δύο εργάσιμων ημερών από την έκδοση του σχετικού παραστατικού είσπραξης:

Α) Καρτέλα της επιχείρησης

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Πίστωση (ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ)
.....		ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	8.290,00
.....		ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	1.110,00
ΣΥΝΟΛΑ ΜΕ Φ.Π.Α.			9.400,00
ΣΥΝΟΛΑ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α.			7.580,65

Β) Καρτέλα της επιχείρησης

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Πίστωση (ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ)
.....		ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	1.100,00
.....		ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	1.630,00
ΣΥΝΟΛΑ ΜΕ Φ.Π.Α.			2.730,00
ΣΥΝΟΛΑ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α.			2.201,61

Γ) Καρτέλα της επιχείρησης

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Πίστωση (ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ)
.....		ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	2.800,00
.....		ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	9.340,00
ΣΥΝΟΛΑ ΜΕ Φ.Π.Α.			12.140,00
ΣΥΝΟΛΑ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α.			9.790,32

Επομένως συνολικό ποσό 19.572,58 ευρώ θεωρήθηκε λογιστική διαφορά λόγω μη τραπεζικής εξόφλησης φορολογικών παραστατικών αξίας άνω των 500,00 ευρώ.

2. Αντίστοιχα εξοφλήθηκαν με μετρητά τιμολόγια – αξίας εκάστου άνω των 500,00 ευρώ – που αφορούσαν την προμήθεια τσιγάρων, συνολικής καθαρής αξίας 38.173,33 ευρώ.

3. Από τις συνολικές δαπάνες μισθοδοσίας, ποσού 102.807,20 ευρώ (στις οποίες συμπεριλαμβάνονται δαπάνες Ο.Α.Ε.Ε. ποσού 2.504,60 ευρώ) δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά τραπεζικής εξόφλησης για δαπάνες ύψους 79.128,08 ευρώ. Σημειωτέον ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης του εντύπου Ε3 συνολικές δαπάνες μισθοδοσίας και ασφαλιστικές εισφορές που δεν εξοφλήθηκαν διατραπεζικά ποσού 113.732,44 ευρώ, ήτοι δαπάνες μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες κατά 10.925,24 ευρώ.

Βάσει των ανωτέρω λογιστικών διαφορών και λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αναφορικά με τη μη έκδοση αποδείξεων για πωλήσεις τσιγάρων συνολικής αξίας 75.017,45 ευρώ, προσδιορίσθηκαν τα παρακάτω φορολογητέα αποτελέσματα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018**ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	2.783.971,51	2.783.971,51
(ΠΛΕΟΝ) ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	-	75.017,45
ΣΥΝΟΛΟ	2.783.971,51	2.858.988,96
(ΠΛΕΟΝ) ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	60.646,39	60.646,39
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2.844.617,90	2.919.635,35

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ	2.783.971,51	2.858.988,96
(ΜΕΙΟΝ) ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.757.476,13	2.757.476,13
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	26.495,38	101.512,83
(ΜΕΙΟΝ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ	189.209,69	189.209,69
ΖΗΜΙΕΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ	- 162.714,31	- 87.696,86

(ΠΛΕΟΝ) ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	60.646,39	60.646,39
(ΜΕΙΟΝ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	20.300,46	20.300,46
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	40.345,93	40.345,93
ΣΥΝΟΛΟ	- 122.368,38	- 47.350,93
(ΠΛΕΟΝ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	113.732,44	-
(ΠΛΕΟΝ) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	-	136.873,99
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	- 8.635,94	89.523,06

Σύμφωνα με τα ως άνω αποτελέσματα εκδόθηκε η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα κατά τις διατάξεις του ν.5104/2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες για προμήθεια τσιγάρων ποσού 38.173,33 ευρώ και δαπάνες για προμήθεια καυσίμων ποσού 80.043,54 ευρώ, λόγω μη τραπεζικής εξόφλησης, ενώ αποδέχθηκε ότι η επιχείρηση είναι έντασης μετρητών καθώς επίσης ότι λειτουργεί και τα Σαββατοκύριακα σε συνδυασμό με το γεγονός ότι σε πολλές περιπτώσεις η προμηθεύτρια επιχείρηση ζητούσε την άμεση εξόφληση των τιμολογίων προκειμένου να παραδώσει τα καύσιμα. Για λόγους χρηστής διοίκησης, η παραδοχή αυτή του ελέγχου θα έπρεπε να έχει αντίκτυπο και στις περιπτώσεις προμήθειας τσιγάρων με χρήση μετρητών.

2. Ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 76.623,48 ευρώ διότι δεν καταβλήθηκαν στους εργαζόμενους με χρήση τραπεζικού μέσου, παραβλέποντας το γεγονός ότι οι εργαζόμενοι ήταν στην πλειοψηφία τους αλλοδαποί, που αφενός μεν καθυστέρουσαν να ανοίξουν τραπεζικό λογαριασμό αφετέρου απαιτούσαν την πληρωμή με μετρητά προκειμένου να στείλουν τα χρήματα στην πατρίδα τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και 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.

[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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,

[...]

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 σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1216/2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«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 ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

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

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

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.»

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές αγορές καυσίμων ύψους 80.043,54 ευρώ και αγορές τσιγάρων ύψους 38.173,33 ευρώ με την αιτιολογία ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, αν και αποδέχεται ότι το αντικείμενο της επιχείρησής του είναι σε μεγάλο βαθμό εντάσεως μετρητών καθώς και ότι λειτουργεί μέρες και ώρες που οι τράπεζες είναι κλειστές.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του Σ.Δ.Ε., με το οποίο ζήτησε να μη συμπεριληφθούν στις λογιστικές διαφορές οι πληρωμές για αγορές καυσίμων προς την προμηθεύτρια εταιρία επικαλούμενος βεβαίωση της προμηθεύτριας εταιρίας και αναλυτικές κινήσεις του τραπεζικού της λογαριασμού από το 2018 έως το 2021, προκειμένου να αποδείξει ότι η εταιρία κατέθετε στον τραπεζικό της λογαριασμό τις εισπράξεις μετρητών από τον προσφεύγοντα και περαιτέρω ότι τα ποσά των καταθέσεων επ' ονόματι του προσφεύγοντος κάλυπταν την αξία όλων των τιμολογίων που αφορούσαν την προμήθεια καυσίμων από την εν λόγω εταιρία και είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησής του.

Επειδή ο έλεγχος, εξετάζοντας το ανωτέρω αίτημα του προσφεύγοντος και κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας εγκυκλίου ΠΟΛ.1216/2014, από τις συνολικές δαπάνες αγοράς καυσίμων που είχαν εξοφληθεί τοις μετρητοίς κατά παράβαση του άρθρου 23 περίπτωση β του ν.4172/2013, ύψους 80.043,54 ευρώ, αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες που εξοφλήθηκαν με μετρητά συνολικής αξίας 60.470,96 ευρώ, λόγω της απόδειξης ότι τα ποσά αυτά κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρίας εντός δύο ημερών από την έκδοση της αντίστοιχης απόδειξης είσπραξης.

Επειδή επομένως ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες αγοράς καυσίμων συνολικού ύψους 19.572,58 ευρώ, καθώς και τις δαπάνες αγοράς τσιγάρων, συνολικού ύψους 38.173,33 ευρώ, αφού εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς ενώ αφορούσαν τιμολόγια άνω των 500,00 ευρώ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., και παράλληλα δεν αποδείχθηκε η άμεση κατάθεση των ποσών εξόφλησης – εντός δύο ημερών από την πληρωμή – σε τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρίας, κατά τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1216/2014.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι λανθασμένα συμπεριλήφθηκαν στις λογιστικές διαφορές οι δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 76.623,48 ευρώ, αφού αυτές καταβλήθηκαν τοις μετρητοίς όχι με δική του υπαιτιότητα αλλά λόγω της απαίτησης των αλλοδαπών εργαζομένων της επιχείρησής του, που είτε επιθυμούσαν να στείλουν τα χρήματα απευθείας στο εξωτερικό είτε καθυστερούσαν να ανοίξουν τραπεζικό λογαριασμό.

Επειδή με την υπ' αριθ. δήλωση Ε3 (κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) ο προσφεύγων είχε δηλώσει στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ποσό 32.729,09 ευρώ στον κωδικό 2003 «Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές», ποσό 81.003,35 ευρώ στον κωδικό 2023 «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 (περ. ιδ' άρθρου 23)», ήτοι συνολικό ποσό 113.732,44 ευρώ.

Επειδή όπως σημειώνει ο έλεγχος στη σελίδα 41 της οικείας έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων όχι μόνο συμπεριέλαβε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης το σύνολο των δαπανών μισθοδοσίας για το φορολογικό έτος 2018, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών εισφορών, ύψους 102.807,20 ευρώ, αλλά δήλωσε επιπλέον δαπάνες προς αναμόρφωση ποσού 10.925,24 ευρώ. Επομένως ο προσφεύγων οικειοθελώς και ανεξάρτητα από τον έλεγχο είχε δηλώσει ως μη εκπεστές τις δαπάνες μισθοδοσίας, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό τις δηλωθείσες ζημίες της χρήσης. Ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων της επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν έλαβε ως βάση τις δηλωθείσες ζημίες αλλά κατάρτισε αρχικά τον πίνακα λογιστικών αποτελεσμάτων, κατέληξε σε ζημίες χρήσης ύψους - 47.350,93 ευρώ, μικρότερες από τις αντίστοιχες λογιστικές ζημίες βάσει

δήλωσης (- 122.368,38 ευρώ), λόγω της διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 75.017,45 ευρώ, και στη συνέχεια αντί να προσθέσει τη φορολογική αναμόρφωση, ποσού 113.732,44 ευρώ, πρόσθεσε τις λογιστικές διαφορές ποσού 136.873,99 ευρώ και κατέληξε στο φορολογητέα κέρδη, ύψους 89.523,06 ευρώ. Επομένως, η επίδραση των λογιστικών διαφορών στα φορολογητέα αποτελέσματα ήταν μόνο το ποσό κατά το οποίο αυτές υπερέβαιναν τη δηλωθείσα φορολογική αναμόρφωση, ήτοι 23.141,55 ευρώ (136.873,99 – 113.732,44ευρώ). Με τον τρόπο αυτό ο έλεγχος όχι μόνο δεν αύξησε τα δηλωθέντα αποτελέσματα με τις δαπάνες μισθοδοσίας που καταβλήθηκαν τοις μετρητοίς αλλά μείωσε και την επίδραση των λοιπών λογιστικών διαφορών, αναγνωρίζοντας το σύνολο της φορολογικής αναμόρφωσης που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντος.'

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Χρεωστικό ποσό:	33.681,56 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.:	16.840,78 ευρώ
<u>Ειδική εισφορά αλληλεγγύης:</u>	<u>5.950,55 ευρώ</u>
Σύνολο για καταβολή:	56.472,89 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.