



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/02/2023

Αριθμός απόφασης: 359

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ 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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αλεξανδρούπολης επί της οδού, Τ.Κ. 68100, κατά των : **α)** με αριθμ. ... **και .../30-09-2022** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, **β)** με αριθμ. ... και **.../30-09-2022** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα, και **γ)** με αριθμ. και **.../30-09-2022** πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ. **.../30-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή αλλά περιορίστηκαν οι ζημίες στο ύψος των 50.931,42€, έναντι των δηλωθέντων ύψους 75.168,31€.

2) Με την αριθμ. **.../30-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ύψους 20.192,37€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 10.096,19€, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 2.982,68€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **33.271,24€**.

3) Με την αριθμ. **.../30-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ύψους 2.771,43€, έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ύψους 3.565,99€.

4) Με την αριθμ. **.../30-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.485,34€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 742,67€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.228,01€**.

5) Με την αριθμ. **.../30-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00€, διότι

δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Α', Β' και Γ' τριμήνων του έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. δ' παρ. 5 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

6) Με την αριθμ. .../30-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 200,00€, διότι δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Β' και Γ' τριμήνων του έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. δ' παρ. 5 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις των, 4172/2013, 2859/2000 και ν. 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../1/01-07-2022 σχετικής εντολής. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα παραγωγής τυροπιτών, σάντουιτς και παρόμοιων ειδών, διαπιστώθηκαν, λογιστικές διαφορές ύψους 1.668,38 € για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού ύψους 3.711,59 € για το φορολογικό έτος 2017, που αφορούν σε δαπάνες που η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους, δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013) και λογιστικές διαφορές ύψους 37.141,18 € για το φορολογικό έτος 2017, που αφορούν σε καταβολή μισθών χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' του ιδίου ως άνω άρθρου 23 του ν. 4172/2013). Επιπροσθέτως, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε, κατά το έτος 2016, ποσό τόκων και συναφών εξόδων (κωδ. 537 - Ε3) 34.450,24 € αντί του ορθού 11.881,73 € και, κατά το έτος 2017, ποσό τόκων και συναφών εξόδων (κωδ. 537 - Ε3) 33.863,19 € αντί του ορθού 10.168,86 €. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι ενώ, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ύψους 3.370,80€, συμπεριελήφθησαν στις εισροές, στον κωδικό 364, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 και ύψους 3.071,80€, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, εντούτοις δεν συμπεριελήφθησαν αντίστοιχα στη στήλη των εκροών, κατά τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν.2859/2000 και της σχετ. εγγ. ΠΟΛ.1282/1992 ερμηνευτικής Ν.2093/92. Παράλληλα επιβλήθηκαν τα πρόστιμα της περίπτωσης α' των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθόσον η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τα Α, Β' και Δ' τρίμηνα του 2016 και για τα Β' και Γ' τρίμηνα του έτους 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις, διότι πλημμελώς, παράνομα και εσφαλμένα, αντίθετα με τα πραγματικά περιστατικά της λειτουργίας της επιχείρησης έχει πραγματοποιηθεί ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για το φορολογικό έτος 2017, λόγω μη αναγνώρισης σε αυτά των εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν σε καταβολή μισθών, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εντοπίζοντας λογιστική διαφορά ύψους 64.547,1 ευρώ.

2) 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 423/19).

3) Παράνομες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις εκδοθείσες κατά πλημμελή εφαρμογή του βάρους απόδειξης.

4) Παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων ΦΠΑ λόγω μη διενέργειας μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ κατά παράβαση του άρθρου 48 παρ. 3 Ν.2859/2000.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς :

Επειδή στο άρθρο 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.»

Επειδή στο άρθρο 23 περ. ιδ) του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «*οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν : α), β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,..... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.*»

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και διευκρινίστηκαν τα κάτωθι :«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα : α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1061/2017 διεκρυνίστηκαν τα κάτωθι : «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα :

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,

- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της 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 εκπνεσιμότητά 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 με βάση τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, καθώς και δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (ενδεικτικά, δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ, αμοιβές δικηγόρων με πάγια αντιμισθία, αμοιβές όσων εργάζονται με μπλοκάκι), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Αν οι ανωτέρω δαπάνες δεν εξοφληθούν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, τότε δεν εκπίπτουν.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας 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 423/19), απαραδέκτως προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι στο παρόν στάδιο εξέλιξης του ενωσιακού δικαίου, η άμεση φορολογία, όπως είναι η φορολογία εισοδήματος, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΣΤΕ 1222/2017, με παραπομπές στη νομολογία του ΔΕΚ/ΔΕΕ) και, συνεπώς, δεν άπτεται, κατ' αρχήν, της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Συνεπώς αντίθεση προς το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο των εθνικών νομοθετικών κανόνων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν οι προσβληθείσες με την προσφυγή πράξεις της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να εγερθεί, καθόσον το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι γενικές αρχές αυτού, καθώς και ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Χάρτης ΘΔΕΕ), δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στη συγκεκριμένη διαφορά, ελλείψει επαρκούς συνδέσμου της με το δίκαιο της Ένωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αρ. ECLI:EU:C:2021:63 Απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 26ης Ιανουαρίου 2021. Johannes Dietrich κατά Hessischer Rundfunk, για τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-422/19 και C-423/19, η οποία διαπραγματεύεται τη δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν περιορισμούς στις πληρωμές με χαρτονομίσματα και κέρματα σε ευρώ και ειδικότερα της περιφερειακής κανονιστικής ρύθμισης του Κράτους της Έσσης, η οποία αποκλείει την καταβολή μετρητών για την πληρωμή ραδιοτηλεοπτικού τέλους σε περιφερειακό ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό δημοσίου δικαίου, αλλά την καταβολή μέσω άμεσης ή μελλοντικής χρέωσης, μεμονωμένου τραπεζικού εμβάσματος ή πάγιας τραπεζικής εντολής. Το εν λόγω δικαστήριο απεφάνθη ότι (σκέψη 78), δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει τη δυνατότητα εκπλήρωσης μέσω τραπεζογραμματίων 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. Συνεπώς, το ως άνω ζήτημα δεν σχετίζεται με τη συγκεκριμένη υπόθεση και απαραδέκτως προβάλλεται από την προσφεύγουσα.

Επειδή με τις ανωτέρω διατάξεις, για την έκπτωση των δαπανών εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας έκπτωσης των δαπανών του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 συνδυαστικά με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου, που θέτουν πρόσθετες και ειδικότερες προϋποθέσεις έκπτωσης για ορισμένες ρητά κατονομαζόμενες κατηγορίες δαπανών. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί αναγνώρισης των ως άνω δαπανών ως εκπεστέων των ακαθαρίστων εσόδων, λαμβανομένου υπόψη, μόνο της εφαρμογής των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως των περιορισμών του άρθρου 23 του ως άνω νόμου, καθιστούν νόμω και ουσία αβάσιμους τους σχετικούς ισχυρισμούς.

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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας και συμμόρφωσης του εθνικού δικαίου με το ενωσιακό δίκαιο και την ευρωπαϊκή έννομη τάξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 23 του ν.4174/2013** «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου :

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή ακολούθως με το **άρθρο 25 του ν 4174/2013**, ορίζεται ότι : «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 48 παρ. 4 του ν.2859/2000 «ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη Δ.Ο.Υ., καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου στο φόρο.».

Επειδή ο ισχυρισμός περί ακύρωσης των πράξεων, λόγω μη διενέργειας ελέγχου στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, δίδεται η δυνατότητα στον έλεγχο να ελέγξει και επιτοπίως την ελεγχόμενη οντότητα, πλην όμως δεν δεσμεύεται να ολοκληρώσει τον έλεγχο στις εγκαταστάσεις της, αλλά τούτο εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του ελέγχου. Μάλιστα, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα με την από 21/07/2022 υπεύθυνη δήλωσή της, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου εγγράφου /03-08-2022, απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης τα λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία της και γνωστοποίησε την βούλησή της να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης. Σε κάθε δε περίπτωση, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει ως απαράδεκτος, διότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5, περίπτωση β' του Κ.Διοκ.Δικ., η ακύρωση πράξης για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο και την διαδικασία έκδοσής της, είναι δυνατή μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, προϋπόθεση που δεν συντρέχει εν προκειμένω, καθόσον η προσφεύγουσα δεν επικαλείται οποιαδήποτε σχετική βλάβη.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ορθώς και νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από **20/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ. /30-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα ζημία που αναγνωρίζεται	50.931,42	50.931,42

Επί της υπ' αριθμ. /30-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	20.192,37	20.192,37
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	10.096,19	10.096,19
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.982,68	2.982,68
Συνολικό ποσό	33.271,24	33.271,24

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επί της υπ' αριθμ. /30-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό ποσό φόρου για έκπτωση	2.771,43	2.771,43

Επί της υπ' αριθμ. /30-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	1.485,34	1.485,34
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	742,67	742,67
Συνολικό ποσό	2.228,01	2.228,01

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επί της υπ' αρ. /30-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό προστίμου άρθρου 54 της παρ. 1 περ.α' και της παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013	300,00	300,00

Επί της υπ' αρ. /30-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης

Ποσό προστίμου άρθρου 54 της παρ. 1 περ. α΄ και της παρ. 2 περ. α΄ του ν. 4174/2013	200,00	200,00
---	---------------	---------------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.