



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604521
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 26.05.23

Αριθμός Απόφασης 1361

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3) Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4) Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας που έχει έδρα κατά των:

α) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

β) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

γ) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

δ) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ε) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

στ) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5) Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΝΤΧ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στα πλαίσια της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου κοινοποίησε ηλεκτρονικά στις, στην ελεγχόμενη οντότητα:

α) το με αρ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και την ταυτάριθμη Γνωστοποίηση Δυνατότητας Υποβολής Εκπρόθεσμων Φορολογικών Δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49§4 του ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 § 1 του ν. 4512/2018.

β) το με αρ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 και 21§4 του ΚΦΔ προκειμένου να προσκομίσει εντός ευλόγου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί τις τριάντα (30) ημέρες τον Συνοπτικό Πίνακα Ενδοομιλικών Συναλλαγών και τον φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης με άλλες εταιρείες του ίδιου ομίλου φορολογικών ετών 2016 και 2017, που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την περίπτωση ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και των άρθρων 50 και 51 του ίδιου νόμου, όπως ισχύει. Η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) των ελεγχόμενων ετών καθώς και τον συνοπτικό πίνακα Ενδοομιλικών Συναλλαγών και τον φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της, με άλλες εταιρείες του ομίλου.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος ΦΠΑ και ΚΝΤΧ, σύμφωνα με το πόρισμα των οποίων εκδόθηκαν:

1) Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία περιορίζεται η φορολογική ζημία της εταιρείας από το ποσό ύψους 830.608,70€ στο ποσό 663.846,84€, ήτοι διαφορά ποσού **166.761,86€**, που οφείλεται: α) στην απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων από την προσφεύγουσα εταιρεία ποσού 10.148,41€ που προέκυψε από διασταυρωτικό έλεγχο της ΜΥΦ, β) στην προσθήκη ποσού 32.476,79€ στα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας ως διαφορά μικτής αρνητικής ζημίας λόγω μεγαλύτερης τιμής αγοράς από αυτής της πώλησης και γ) σε λοιπές δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος και καταλόγισε αυτές ως λογιστικές διαφορές ποσού 124.136,66€.

2) Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία περιορίζεται η φορολογική ζημία της εταιρείας από το ποσό ύψους 1.487.204,49€ στο ποσό 51.749,76€, ήτοι διαφορά ποσού **1.435.454,73€**, που οφείλεται: α) στην απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων από την προσφεύγουσα εταιρεία ποσού 17.541,13€ που προέκυψε από διασταυρωτικό έλεγχο της ΜΥΦ, β) στην προσθήκη ποσού 1.116.451,34€ στα έσοδα της

προσφεύγουσας εταιρείας ως διαφορά μικτής αρνητικής ζημίας λόγω μεγαλύτερης τιμής αγοράς από αυτής της πώλησης και γ) σε λοιπές δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος και καταλόγισε αυτές ως λογιστικές διαφορές ποσού 134.700,40€.

3) Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φόρου φορολογικής περιόδου **01.01.2016-31.12.2016** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία τροποποιήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 23.601,80€ σε 9.832,85€, ήτοι **διαφορά ποσού 13.768,95€**, που οφείλεται στον επαναπροσδιορισμό της αξίας των φορολογητέων εκροών από 2.326.626,29€ σε 2.369.251,49€, ήτοι διαφορά ποσού **42.625,20€** (10.148,41€ + 32.476,79€) και της αξίας των φορολογητέων εισροών από 512.689,54€ σε 509.150,64 €, ήτοι διαφορά ποσού 3.538,90€.

4) Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φόρου φορολογικής περιόδου **01.01.2017-31.12.2017** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία επαναπροσδιορίσθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών από 3.236.456,85 € σε 4.370.449,32 €, ήτοι διαφορά ποσού **1.133.992,47€** (1.116.451,34€ + 17.541,13€) και της αξίας των φορολογητέων εισροών από 730.643,87€ σε 712.829,55€, ήτοι διαφορά ποσού 17.814,32€

5) Η υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία προσδιορίσθηκε αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου ποσού **167.958,44€** που προέρχεται από καταβληθείσες προκαταβολές τιμολογίων προμηθευτών μεγαλύτερης αξίας από τα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια αυτών.

6) Η υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία προσδιορίσθηκε αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου ποσού **662.699,01€** που προέρχεται από καταβληθείσες προκαταβολές τιμολογίων προμηθευτών μεγαλύτερης αξίας από τα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια αυτών.

Με βάση τα ως άνω δεδομένα ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας στην ελεγχόμενη εταιρεία τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθ. Πράξης	Είδος Πράξης	έτος	Διαφορά φορολ. βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρ.58, 58Α	Σύνολο Κατά-λογισμού
1.	Δ.Π. Φόρου Εισοδήματος	2016	166.761,86€	0,00€	0,00€	0,00€
2.	Δ.Π. Φόρου Εισοδήματος	2017	1.435.454,73€	0,00€	0,00€	0,00€
3.	Δ.Π. Φ.Π.Α	2016	57.370,70€	0,00€		0,00€
4.	Δ.Π. Φ.Π.Α	2017	1.150.848,14€	262.266,13€	131.133,07€	393.399,20€
5.	Δ.Π. Τελών Χαρτοσήμου	2016	167.958,44€	5038,75€	1.007,75€	6.046,50€
6.	Δ.Π. Τελών Χαρτοσήμου	2017	662.699,01€	19.880,97€	3.976,20€	23.857,17€
	Σύνολα						423.302,87€

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση ή την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
 1) Παράνομη και αναίτιολόγητη προσθήκη λογιστικών διαφορών αναφορικά με τις πωλήσεις με αρνητικό μικτό κέρδος.

2) Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων ΦΠΑ λόγω παράνομης και παντελώς αναιτιολόγητης προσθήκης στις φορολογητέες εκροές ποσού που αντιστοιχεί στην αξία των εμπορευμάτων που πωλήθηκαν κάτω του κόστους.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή παράνομα και αναιτιολόγητα προέβη σε προσθήκη λογιστικών διαφορών αναφορικά με τις πωλήσεις με αρνητικό μικτό κέρδος. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος χαρακτηρίσε ως λογιστική διαφορά τη διαφορά μεταξύ του κόστους πωληθέντων και του τιμήματος, που εισπράχθηκε από την πώληση των εμπορευμάτων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **21§1** «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ΚΦΕ ν. **4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **22** «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ΚΦΕ 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, 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, με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 2** του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **17** του ν. **2690/1999** ορίζεται ότι: «**1)** Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. **2)** Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης και επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός της ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1113/2-6-2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ΚΦΕ όπου διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «[...] 2) Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). [...] β) [...]. 3) Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...]. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδες 27 – 30) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρονται τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων τιμολογίων που αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων στο εσωτερικό διαπιστώθηκε ότι σχεδόν όλες οι πωλήσεις εμπορευμάτων – καλωδίων διενεργούνται κατά σύστημα σημαντικά κάτω του κόστους σε σχέση με τη μέση τιμή αγοράς και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Στην πλειονότητα των εν λόγω τιμολογίων πώλησης αναγράφεται η τιμή μονάδας κάθε εμπορεύματος, η οποία είναι μεγαλύτερη από αυτή της τιμής κτήσης, ενώ στη συνέχεια μετά από έκπτωση που κυμαίνεται από 54% έως και 68%, η τελική τιμή μονάδας είναι μικρότερη της τιμής αγοράς.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση με τον τρόπο αυτό προβαίνει σε κατά σύστημα πωλήσεις κάτω του κόστους των εμπορευμάτων της τα οποία πουλά στο εσωτερικό της χώρας, υποβαλλόμενη έτσι σε δαπάνη ίση με την ζημία που κατά περίπτωση προέκυπτε, η οποία δεν συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές πρακτικές, ενώ από πουθενά δεν προκύπτει ότι επιφέρει έστω και μακροπρόθεσμα όφελος για την επιχείρηση, αλλά γινόταν με σκοπό η ελεγχόμενη επιχείρηση να παρουσιάζει μικρότερα ακαθάριστα έσοδα και μικρότερα καθαρά κέρδη.»

Έχει κριθεί από την Διοίκηση ότι «Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, η ζημία που προκύπτει από πωλήσεις εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους, είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της). Είναι δυνατόν, όμως, να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εταιρείες που βρίσκονται σε εκκαθάριση. Η εταιρεία, όμως, θα πρέπει να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι η πώληση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους. Επίσης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν οι κανόνες περί αθέμιτου ανταγωνισμού. Το ίδιο καθεστώς ισχύει και για δαπάνες τις οποίες η εταιρεία επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες ή σε τρίτες επιχειρήσεις, πελάτες της (απόφαση ΔΕΑΦ Β 111174 ΕΞ 2017)»

Συνεπώς, όσον αφορά την έκπτωση του κόστους των εμπορευμάτων, ακολουθείται και φορολογικά ο γενικός κανόνας του εμπορίου που ορίζει ότι κατ' αρχήν τα εμπορεύματα πρέπει να πωλούνται σε τιμές που τουλάχιστον καλύπτουν το κόστος αγοράς ή εισαγωγής τους.

Είναι ωστόσο δυνατόν, να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εταιρείες που βρίσκονται σε εκκαθάριση.

Η εταιρεία, όμως, θα πρέπει να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι η πώληση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους ή σκοπούς.

Επίσης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν οι κανόνες περί αθέμιτου ανταγωνισμού. Το ίδιο καθεστώς ισχύει και για δαπάνες τις οποίες η εταιρεία επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες ή σε τρίτες επιχειρήσεις, πελάτες της.

Κατά παρέκκλιση επιτρέπονται-κρίνονται ως νόμιμα αιτιολογημένες ως προς τον συμψηφισμό της ζημίας, οι εξής περιπτώσεις πωλήσεων κάτω του κόστους:

α. Πωλήσεις αναλώσιμων προϊόντων σε περίοδο κοντά στην ημερομηνία λήξης. β. Πωλήσεις με εκπωτικά κουπόνια επί της συσκευασίας του προϊόντος τα οποία μειώνουν την τελική τιμή του προϊόντος κάτω από το κόστος αγοράς, εφόσον πιστώνονται από τον προμηθευτή. γ. Η πώληση εμπορευμάτων κάτω του κόστους αγοράς σε περίπτωση διάλυσης επιχείρησης ή ορισμένου κλάδου. δ. Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μειωμένες τιμές λόγω τέλους εποχής.

Ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει την αξία-κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων έλαβε υπόψη κάθε πρόσφορο μέσο και πιο συγκεκριμένα έλαβε υπόψη του την μέση τιμή αγοράς που αναγράφεται στην απογραφή λήξης εκάστου ελεγχόμενου έτους και τις τιμές πώλησης επί των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης.

Από τα προσκομισθέντα παραστατικά Τιμολόγια Πώλησης εμπορευμάτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση για την παρακολούθηση των εμπορευμάτων της χρησιμοποιεί κωδικούς αριθμούς για κάθε περιγραφόμενο εμπόρευμα ή παραγόμενο προϊόν.

Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει την αξία των εμπορευμάτων που τελικά διατέθηκαν σε τιμές κάτω του κόστους, έλαβε στοιχεία από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος εκάστου ελεγχόμενου έτους.

Πιο συγκεκριμένα αφού λάβαμε υπόψη το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων (Αρχικό Απόθεμα συν Αγορές μείον Τελικό Απόθεμα) και τα έσοδα από Πωλήσεις Εμπορευμάτων, διαπιστώθηκε ότι και στα δύο ελεγχόμενα έτη, το Μικτό Αποτέλεσμα (Πωλήσεις μείον το Κόστος Πωληθέντων) είναι αρνητικό.

Επομένως η αξία των εμπορευμάτων που πούλησε σε πελάτες στο εσωτερικό της χώρας που αντιστοιχεί κατ' ελάχιστο στην διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των εμπορευμάτων αυτών, θεωρείται ως διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων, η οποία δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη (εκπίπτουσα από τις υπόλοιπες πωλήσεις) που έγινε προς όφελος της επιχείρησης.

Η αξία των εμπορευμάτων που πούλησε σε πελάτες στο εσωτερικό της χώρας που αντιστοιχεί κατ' ελάχιστο στην διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των εμπορευμάτων αυτών, θεωρείται ως διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων, η οποία δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη (εκπίπτουσα από τις υπόλοιπες πωλήσεις) που έγινε προς όφελος της επιχείρησης, όπως αναφέρονται παρακάτω:

Φορολογικό έτος 2016

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1.274.385,15	1.306.861,94	-32.476,79

Φορολογικό έτος 2017

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1.246.495,63	2.362.946,97	- 1.116.451,34

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσέθεσε στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης του φορολογικού έτους 2016, το ποσό του 32.476,79€ και στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης του φορολογικού έτους 2017, το ποσό του 1.116.451,34€. Τα ποσά αυτά αφορούν στο κόστος πωλήσεων εμπορευμάτων ένεκα πωλήσεων κάτω του κόστους, οι οποίες οδηγούν σε ανατιολόγητη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α του ν. 4172/2013 (ως προς το συμφέρον της επιχείρησης) δαπάνη για την ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία μη νομίμως εξέπεσε φορολογικά από τις υπόλοιπες πωλήσεις - παροχές της και μεταφέρθηκε προς έκπτωση σε επόμενες χρήσεις.

Επειδή, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η ζημία που προκύπτει από πωλήσεις εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους, είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση είναι δυνατόν να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους, εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εταιρείες που βρίσκονται σε εκκαθάριση. Η προσφεύγουσα εταιρεία, όμως, δεν απέδειξε στην φορολογική αρχή ότι η πώληση των πωληθέντων αγαθών σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους (Πρβλ. ΔΕΔ 203/2022 και 1199/2023) .

Συνεπώς, ο έλεγχος ορθώς θεώρησε την διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των πωληθέντων αγαθών (διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων), και συνολικού ποσού 32.476,79€ για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού 1.116.451,34€ για το φορολογικό έτος 2017 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι καταλογιστικές πράξεις Φ.Π.Α. είναι άκυρες λόγω παράνομης και παντελώς ανατιολόγητης προσθήκης στις φορολογητέες εκροές ποσού που αντιστοιχεί στην αξία των εμπορευμάτων που πωλήθηκαν κάτω του κόστους, και περαιτέρω επικαλείται επικουρικώς ότι το εν λόγω ποσό φορολογητέων εισροών δεν διαχωρίστηκε κατά συντελεστή ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (σελίδες 46 και επόμενες) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προκύπτει ότι:

Α) για το φορολογικό έτος 2016 προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών: 1) εκροές ύψους 32.476,79€, που αντιστοιχούν στην αξία των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν σε πελάτες εσωτερικού κάτω του κόστους και αντιστοιχούν κατ' ελάχιστο στην διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των ειδών που πουλήθηκαν, με ΦΠΑ εκροών ύψους 7.794,43€ και 2) Εκροές ύψους 10.148,41€, που αφορούν αποκλίσεις της ΜΥΦ εσόδων με ΦΠΑ εκροών ύψους 2.435,62€. Περαιτέρω δεν αναγνωρίστηκαν φορολογητέες εισροές αξίας 14.745,50€ και ΦΠΑ εισροών ύψους 3.538,90€ που εκπέστηκαν από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών, διότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πραγματο-ποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών.

Β) για το φορολογικό έτος 2017 προσέθεσε στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών: 1) εκροές ύψους 1.116.451,34€, που αντιστοιχούν στην αξία των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν σε πελάτες εσωτερικού κάτω του κόστους και αντιστοιχούν κατ' ελάχιστο στην διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των ειδών που πουλήθηκαν, με ΦΠΑ εκροών ύψους 267.948,32€ και 2) Εκροές ύψους 17.541,13€, που αφορούν αποκλίσεις της ΜΥΦ εσόδων με ΦΠΑ εκροών ύψους 4.209,87€. Περαιτέρω δεν αναγνωρίστηκαν φορολογητέες εισροές αξίας 16.855,67€ και ΦΠΑ εισροών ύψους 4.045,37€ που εκπέστηκαν από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών, διότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να

αποδεικνύουν ότι πραγματο-ποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών.

Επειδή, προκειμένου για τη διαφορά που προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκρών λόγω της πώλησης των αγαθών εκ μέρους της προσφεύγουσας σε τιμές κάτω του κόστους, η Ελεγκτική Αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (βλ. σελ. 51 αυτής) αναφέρει ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 7 § 2β' και 19 § 2α' του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), περί πράξεων θεωρουμένων ως παράδοση αγαθών καθώς και αυτές περί δωρεάν διάθεσης αγαθών, και κατόπιν αυτών, προσθέτει στις φορολογητέες εκροές (με συντελεστή 24%) το ποσό που αντιστοιχεί στην προσδιορισθείσα – κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος – διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως (πώληση κάτω του κόστους) η οποία, κατά το φορολογικό έτος 2016, ανέρχεται στο ποσό των 32.476,79€ και κατά το φορολογικό έτος 2017 στο ποσό των 1.116.451,34€.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000 - Α' 248), ορίζεται ότι:
«1) Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2) Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) [...] β) η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του [...]

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «2) Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: α) Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών. [...]

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πέραν των ανωτέρω διατάξεων του κώδικα ΦΠΑ, στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται κάποια ειδικότερη αιτιολογία, αφού ο έλεγχος ουδόλως διαπίστωσε τυχόν ποσοτική διαφορά στα εμπορεύματα ή ότι υπήρξε τυχόν δωρεάν διάθεση αγαθών, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες, ως αναιτιολόγητες.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 7 § 2β' και 19 § 2α' του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), περί πράξεων δωρεάν διάθεσης αγαθών, και κατόπιν αυτών, ο έλεγχος προσέθεσε στις φορολογητέες εκροές κατά το φορολογικό έτος 2016 το ποσό των 32.476,79€ και κατά το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 1.116.451,34€, πλην όμως, από την ίδια την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι οι εν λόγω διαφορές οφείλονται στην πώληση από την προσφεύγουσα των εμπορευμάτων της σε τιμές κάτω του κόστους (με έκπτωση επί του τιμολογίου βάσει των τρεχουσών τιμών) και ουδόλως οφείλονται σε δωρεάν διάθεση αγαθών. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ ως προς τις εν λόγω διαφορές παρίσταται αναιτιολόγητη.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων ΦΠΑ λόγω αναιτιολόγητης προσθήκης στις φορολογητέες εκροές ποσού που αντιστοιχεί στην

αξία των εμπορευμάτων που πωλήθηκαν κάτω του κόστους, γίνεται δεκτός και κατόπιν αυτού παρέλκει η εξέταση του προβαλλόμενου επικουρικού ισχυρισμού.

Επειδή οι διαφορές που αφορούν τη φορολογία χαρτοσήμου γίνονται αποδεκτές από την προσφεύγουσα, καθώς στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί αμφισβήτησης αυτών, ενώ οι λοιπές διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ, γίνονται επίσης αποδεκτοί από την προσφεύγουσα, καθώς στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί αμφισβήτησης αυτών.

Συνεπώς με βάση τα ως άνω οικονομικά δεδομένα οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ τροποποιούνται ανά φορολογικό έτος ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ Φ.ΠΑ 2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων Εκροών	2.326.626,29€	2.369.251,49€	2.336.774,70€
Αξία φορολογητέων Εισροών	2.103.980,77€	2.089.235,27€	2.089.235,27€
Φόρος Εκροών	489.087,74€	499.317,79€	491.523,36€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	512.689,54€	509.150,64€	509.150,64€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	23.601,80€	9.832,85€	17.627,28€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00€	0,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθ. 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%			
Σύνολο για καταβολή	0,00€	0,00€	0,00€

ΑΝΑΛΥΣΗ Φ.ΠΑ 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων Εκροών	3.236.456,85€	4.370.449,32€	3.253.997,98€
Αξία φορολογητέων Εισροών	2.964.072,73€	2.947.217,06€	2.947.217,06€
Φόρος Εκροών	702.937,49€	975.095,68€	707.147,36€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	730.643,87€	712.829,55€	720.623,98€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	27.706,38€	0,00€	13.476,62€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00€	262.266,13€	0,00€
Πρόστιμο άρθ. 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		131.133,07€	
Σύνολο για καταβολή	0,00€	393.399,20€	0,00€

κατόπιν αυτών:

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας που έχει έδρα και με ΑΦΜ:, με:

- ✓ την **Επικύρωση** των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, και
- ✓ την **τροποποίηση** των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ των ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Φορολογική Υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση

Ως προς τις Οριστικές Πράξεις τελών Χαρτοσήμου

Αριθ. Πράξης	Είδος Πράξης	έτος	Διαφορά φορολ. βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρ.58, 58Α	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
.....	Δ.Π. Τελών Χαρτοσήμου	2016	167.958,44€	5038,75€	1.007,75€	6.046,50€
.....	Δ.Π. Τελών Χαρτοσήμου	2017	662.699,01€	19.880,97€	3.976,20€	23.857,17€
Σ ύ ν ο λ α						29.903,67€

Ως προς τις Οριστικές Πράξεις Φόρου Εισοδήματος

Αριθ. Πράξης	Είδος Πράξης	έτος	Διαφορά φορολ. βάσης	Ζημιά βάσει Δήλωσης	Ζημιά βάσει Ελέγχου	Ζημιά βάσει Απόφασης
.....	Δ.Π. Φόρου Εισοδήματος	2016	134.285,07€	- 830.608,70€	- 663.846,84€	- 663.846,84 €
.....	Δ.Π. Φόρου Εισοδήματος	2017	152.241,53€	- 1.487.204,49€	- 51.749,76 €	- 51.749,76 €

Ως προς τις Οριστικές Πράξεις Φ.Π.Α

Αριθ. Πράξης	Είδος Πράξης	έτος	Διαφορά φορολ. βάσης	Πιστωτικό Υπόλοιπο Δήλωσης	Πιστωτικό ή Χρεωστικό ΥΠ Ελέγχου	Πιστωτικό Υπόλοιπο Απόφασης
.....	Δ.Π. Φ.Π.Α	2016	24.893,91€	-23.601,80€	- 9.832,85€	- 17.627,28€
.....	Δ.Π. Φ.Π.Α	2017	34.396,80€	- 27.706,38€	262.266,13€	- 13.476,62€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.