



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-04-2023

Αριθμός απόφασης: 810

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-07-2017).

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 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 27/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή **προσφυγή** της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», με ΑΦΜ:....., κατά:

α)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
β)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
γ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
δ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 12^{ου} μήνα του έτους 2016,
ε)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 1^{ου} μήνα του έτους 2017,
στ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 2^{ου} μήνα του έτους 2017,
ζ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 3^{ου} μήνα του έτους 2017,
η)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 4^{ου} μήνα του έτους 2017,
θ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 5^{ου} μήνα του έτους 2017,
ι)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 6^{ου} μήνα του έτους 2017,
κ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 7^{ου} μήνα του έτους 2017,
λ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 8^{ου} μήνα του έτους 2017,
μ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 9^{ου} μήνα του έτους 2017,
ν)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 10^{ου} μήνα του έτους 2017,
ξ)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 11^{ου} μήνα του έτους 2017,
ο)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 12^{ου} μήνα του έτους 2017 και
π)της υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 4^{ου} μήνα του έτους 2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../27-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», 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:

- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου ύψους 8.225,27€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 4.112,64€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 12.337,91€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου ύψους 15.271,79€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 7.635,90€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 22.907,69€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου ύψους 5.985,14€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 2.992,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 8.977,71€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-12-2016 έως 31-12-2016, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.746,91€ και πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 1.873,45€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 5.620,36€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-01-2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 708,37€ σε 86,40€, ήτοι κατά το ποσό των 621,97€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-02-2017 έως 28-02-2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 3.809,40€ σε 3.187,07€, ήτοι κατά το ποσό των 621,97€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-03-2017 έως 31-03-2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 3.115,13€ σε 2.493,16€, ήτοι κατά το ποσό των 621,97€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2017 έως 30-04-2017, μειώθηκε το πιστωτικό

υπόλοιπο προς έκπτωση από 1.172,37€ σε 550,40€, ήτοι κατά το ποσό των 621,97€.

- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-05-2017 έως 31-05-2017, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 621,97€ και πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 310,98€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 932,95€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-06-2017 έως 30-06-2017, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.830,89€ και πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 1.415,45€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.246,34€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-07-2017 έως 31-07-2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 10.859,83€ σε 6.321,26€, ήτοι κατά το ποσό των 4.538,57€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-08-2017 έως 31-08-2017, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.538,57€ και πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 2.269,29€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 6.807,86€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-09-2017 έως 30-09-2017, δεν προέκυψε διαφορά σε σχέση με την αρχικώς υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2017 έως 31-10-2017, δεν προέκυψε διαφορά σε σχέση με την αρχικώς υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-11-2017 έως 30-11-2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 4.383,31€ σε 308,80€, ήτοι κατά το ποσό των 4.074,51€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-12-2017 έως 31-12-2017, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.074,45€ και πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 2.037,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 6.111,68€.
- Με την με αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2018 έως 30-04-2018, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.231,68€ και πρόστιμο

του άρθρου 58^A του ΚΦΔ ύψους 2.115,84€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 6.347,52€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 28-11-2022 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (N 4308/2014), ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (N 2859/2000) και ελέγχου εφαρμογής διατάξεων εισοδήματος (N 4172/2013) της ΔΟΥ Τρικάλων κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../08-05-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν

A) το με αριθμό πρωτ...../07-03-2019 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, το οποίο παρείχε συνδρομή σε ελέγχους που πραγματοποίησε η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) σε επιχειρήσεις της περιφέρειας Θεσσαλίας που έλαβαν επιχορηγήσεις για επενδύσεις στα πλαίσια των Προγραμμάτων «Α΄ Δράση ΕΣΠΑ», «Εμπόριο-Υπηρεσίες», «Μεταποίηση στις Νέες Συνθήκες» και «Ελεύθεροι Επαγγελματίες». Σύμφωνα με το εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο, η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... και

B) η από 06-04-2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του N 4093/2012 και του N 4308/2014 της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... από τη ΔΟΥ Λάρισας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των ληπτών των εν λόγω φορολογικών στοιχείων είναι και η προσφεύγουσα.

Στην προκειμένη περίπτωση η ΔΟΥ Τρικάλων διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του νόμου 4172/2013, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ. Από το διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, με βάση την τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο έλεγχος:

1)Αφαίρεσε από τις δαπάνες των υπό κρίση φορολογικών ετών την καθαρή αξία των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., καθώς σύμφωνα με τον έλεγχο δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και η εξόφλησή τους δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

2)Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου (αρχή των αναλογιών) μόνο για το φορολογικό έτος 2016, ενώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα διότι αυτά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν με βάση την έμμεση τεχνική.

3)Δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για «γεύματα εργασίας», διότι διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται κατά τις συνθήκες εμπορικές συναλλαγές (άρθρο 22 περίπτωση α του Ν 4172/2013) και

4)δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνη 756,75€ για τη χρήση 2016 και 1.730,12€ για τη χρήση 2017, διότι αντιστοιχούν σε μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (άρθρο 23 4172/2013).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:.....

Ειδικότερα:

Φορολογικό έτος 2016

Το φορολογικό παραστατικό που έλαβε κατά το εν λόγω φορολογικό έτος είναι πολύ μικρού ύψους (αξία με ΦΠΑ 442,68€) και αφορά την προμήθεια άμμου από την επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... Από εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Τρικάλων (..... με ΑΦΜ:..... και ΑΕ με ΑΦΜ:.....) αλλά και αποφάσεις τις ΔΕΔ Θεσσαλονίκης (3667 και 3668/2022) σε ενδικοφανείς που άσκησαν οι κοινοπραξίες «Κ/Ξ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ-.....» με ΑΦΜ:..... και «Κ/Ξ-.....» με ΑΦΜ:....., προκύπτει και έγινε δεκτό ότι η επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... εκμεταλλευόταν αμμορυχείο στη και λατομείο και ασκούσε πράγματι τη δραστηριότητα της παραγωγής και εμπορίας αδρανών υλικών. Από τα ανωτέρω έγγραφα προκύπτει ότι κατά τα έτη 2016, 2017 και 2018:

Α)Η εταιρία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... είχε μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου.

Β)Εκμεταλλευόταν λατομείο αδρανών υλικών και ασκούσε τη δραστηριότητα της παραγωγής και εμπορίας αδρανών υλικών τουλάχιστον έως τον Σεπτέμβριο του 2019.

Γ)Είχε μηχανήματα (σπαστήρες, κόσκονα και λοιπά λατομικά μηχανήματα και μηχανήματα επεξεργασίας αδρανών υλικών).

Δ)Απασχολούσε προσωπικό δηλωμένο στο ΙΚΑ Τρικάλων.

Ε)Το καταστατικό της προέβλεπε τη διενέργεια λατομικών εργασιών.

Στ)Είχε εισπράξει επιταγές σε διαταγή της, για τις υπηρεσίες που παρείχε.

Το εν λόγω τιμολόγιο αφορούσε την κατασκευή μικρού θερμοκηπίου. Προσκομίζονται όλα τα παραστατικά αγοράς λοιπών υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του. Το εν λόγω φορολογικό παραστατικό δεν είναι εικονικό και, λόγω του ύψους του, δεν υπήρχε υποχρέωση αποπλήρωσής του με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Η προσφεύγουσα αποδέχεται τη μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπάνης 756,75€ για τη χρήση 2016, διότι αντιστοιχεί σε μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές .

Φορολογικά έτη 2017 και 2018

Τα επτά (7) φορολογικά παραστατικά που έλαβε κατά τα ως άνω φορολογικά έτη (πέντε (5) του έτος 2017 και δυο (2) του έτος 2018) αφορούσαν την αγορά υλοχώματος εμπλουτισμένου με κοπριά. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα το Δεκέμβριο του έτους 2016 προέβη στην εισαγωγή από την Τουρκία 10.315 δένδρυλλίων καρυδιάς γυμνόριζης (προσκομίζονται σχετικά παραστατικά εισαγωγής) με σκοπό να διατεθούν προς πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα, είτε στη χονδρική, είτε στη λιανική. Ωστόσο, επειδή οι ως άνω καρυδιές δεν πουλήθηκαν σύντομα, η προσφεύγουσα αποφάσισε να τα συντηρήσει σε σακούλες ή γλάστρες με ειδικό υπόστρωμα, ήτοι υλόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά, το οποίο προμηθεύτηκε από την εταιρία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... Το υλόχωμα είναι προϊόν αμμορυχείου, ήτοι λασπόχωμα (λούνη), που βγαίνει από ποτάμι και μετά τον εμπλουτισμό του με κοπριά γίνεται ένα φθινό σχετικά υπόβαθρο (χώμα) υψηλής θρεπτικής αξίας. Η προσφεύγουσα δεν αγόρασε υλόχωμα από κανέναν άλλο προμηθευτή.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά με εκχώρηση επιταγών πελατείας της. Επιπλέον, επικαλείται την ΠΟΛ 1216/2014, σύμφωνα με την οποία «Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δε συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι».

Οι λογιστικές διαφορές δεν θα πρέπει να επικυρωθούν, καθότι στις σχετικές εκθέσεις αναφέρονται εντελώς αόριστα και όχι συγκεκριμένα, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να πάσχουν αοριστίας.

Ως προς την εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη

πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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, με το 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. 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, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,....**».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «**Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου**», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της

χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από 22.11.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013), φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000) και ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, ερειδόμενες στο από 26.02.2019 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (αριθ. υπόθεσης/.....) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν στα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «..... Μ. ΕΠΕ.», ΑΦΜ και ειδικότερα των κάτωθι:

A/A	αριθμός τιμολογίου	Περιγραφή	Ποσότητα	καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική αξία
1	...../09-12-2016	Άμμος πλυμένη	42 λίτρα	357,00	85,68	442,68
2	A ...../29-06-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.450 κιλά	10.242,00	2.458,08	12.700,08
3	A .../30-06-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.400 κιλά	10.224,00	2.453,76	12.677,76
4	...../31-07-2017	Υπόχωμα	28.440 κιλά	12.645,62	2.457,62	12.696,02

		εμπλουτισμένο με κοπριά				
5	.../29-11-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	26.480 κιλά	8.473,60	2.033,66	10.507,26
6	...../29-11-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	26.570 κιλά	8.502,40	2.040,85	10.542,98
7	...../29-04-2018	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	26.850 κιλά	8.592,00	2.062,08	10.654,08
8	..../30-04-2018	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.250 κιλά	9.040,00	2.169,60	11.209,60
	ΣΥΝΟΛΟ			68.076,62	15.761,33	81.430,46

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... Μ. ΕΠΕ.» με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και ΑΦΜ:..... τα εξής:

- Εξαφανίστηκε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στη, όπως βεβαιώνεται σε υπεύθυνη δήλωση (αρ. πρωτ.ΕΙ/18.04.2018 Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή,
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 904.475,80€ και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 10.355,18€, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις.
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, φορολογικού έτους 2017, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.865.935,33€ και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 86.525,20€ (οι 54.042,82€ αφορούν αντικείμενο εργασιών πετρελαιοειδή), ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις.
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, φορολογικού έτους 2018, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 17.632,00€, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις.
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 968.180,80 € και ζημίες χρήσης 32.218,45€. Για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 δεν εμφανίζονται ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικά και εν συνεχεία, το Νοέμβριο του έτους 2017 υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 που είχαν πιστωτικό υπόλοιπο,
- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικά και εν συνεχεία, την 18-01-2018 υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2017 που είχαν πιστωτικό υπόλοιπο,
- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2018 (μέχρι το Νοέμβριο μήνα).
- Η δραστηριότητα της, σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου, ήταν α) από ενάρξεως (13-10-2008) έως και 11-06-2012, η εξόρυξη λιθόκοκκων, ψιλού χαλικιού και λιθόσκονης, κροκάλων, αμμοχάλικου κλπ και από 12-06-2012 η κύρια δραστηριότητα μεταβλήθηκε σε οδικές μεταφορές εμπορευμάτων.

Η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την υπόθεση ενός έτερου λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων της συγκεκριμένης εκδότριας επιχείρησης, ήτοι του του, ΑΦΜ:.....

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 7 ν. 4337/2015 και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) για τον λήπτη του, ΑΦΜ:..... της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, αναφέρονται τα κάτωθι:

- η «..... Μ. ΕΠΕ.», το φορολογικό έτος 2017, απασχολούσε δύο υπαλλήλους, τον (ηλεκτροσυγκολλητή) και τον (οδηγό) για 231 μέρες και τους δύο,

- ο σε απάντηση του με αριθμό/24-07-2019 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επισημαίνει ότι εργάστηκε στην «..... Μ. ΕΠΕ» από 24-03-2017 έως 20-07-2018. Υπεύθυνος του χώρου εργασίας ήταν ο Υπήρχε ένας ακόμα υπάλληλος. Για τις εργασίες στο εργοτάξιο γινόταν χρήση δύο (2) φορτηγών και ενός (1) φορτωτή για δουλειές μέσα στο εργοτάξιο. Η «..... Μ. ΕΠΕ.» πουλούσε άμμο και χαλίκια,

- υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ στις 19-09-2019 πραγματοποίησαν αυτοψία στο αμμορυχείο στη, με την παρουσία του ιδιοκτήτη του αμμορυχείου και διαπίστωσαν την ύπαρξη περιφραγμένου αμμορυχείου πλησίον του ποταμού, εντός του οποίου υπήρχε μηχανολογικός εξοπλισμός, ήτοι μεταφορικές ταινίες, φορτωτής, πλυντήριο, σπαστήρας και δύο κόσκινα, καθώς επίσης και αδρανή οικοδομικά υλικά σε σωρούς. Τη στιγμή του επιτόπιου ελέγχου δεν διαπιστώθηκε παραγωγική δραστηριότητα, καθώς δεν υπήρχε ανθρώπινη παρουσία. Επίσης, πάνω στην πόρτα του λατομείου, η οποία ήταν κλειδωμένη, υπήρχε ταμπέλα με αναγραφόμενα τα εξής: «..... / ΤΕΧΝΙΚΗ – ΕΜΠΟΡΙΚΗ – ΛΑΤΟΜΕΙΟ / ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ – ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ / ΛΑΤΟΜΕΙΟ – / ΓΡΑΦΕΙΑ: 9 – 11Γ / Τ:..... Κ:..... / email: www.....». Ο δε ανέφερε ότι ακόμη και σήμερα παράγει και εμπορεύεται άμμο και χαλίκι.

Στο πόρισμα του ελέγχου διατυπώνεται η κρίση της ανωτέρω φορολογικής αρχής ότι η «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με διαχειριστή τον και νόμιμο εκπρόσωπο

τον , ασκούσε τη δραστηριότητα της παραγωγής, εμπορίας αδρανών υλικών (άμμος και χαλίκι), καθώς και χωματουργικών εργασιών από 01-10-2012 (ημερομηνία έναρξης εργασιών στο αμμορυχείο στο) έως τουλάχιστον 19-09-2019 (ημερομηνία της αυτοψίας). Ως εκ τούτου για το φορολογικό έτος 2017, οι συναλλαγές, που περιγράφονται στα 102 προσκομισθέντα τιμολόγια που έλαβε ο από την «..... Μ. ΕΠΕ» και αφορούν αγορά αδρανών υλικών, κρίνονται **πραγματικές στο σύνολό τους.**

Επειδή, στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Τρικάλων για τον του , ΑΦΜ:....., ο έλεγχος δέχθηκε ως πραγματικές τις συναλλαγές που αφορούσαν σε αγορά αδρανών υλικών από την «..... Μ.ΕΠΕ».

Επειδή, η ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, με τις με αριθμό 3667 και 3668/27-12-2021 αποφάσεις της, αποδέχθηκε το ως άνω πόρισμα του ελέγχου και έκρινε ότι τα φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της «..... Μ.ΕΠΕ», με αιτιολογία «αμμοχάλικα σκυροδέματος» και «φόρτωση και θραύση αδρανών υλικών», αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2016 έλαβε από την «..... Μ. ΕΠΕ», ένα φορολογικό παραστατικό καθαρής αξίας 357,00€ πλέον ΦΠΑ 85,68€ και αιτιολογία «Άμμος πλυμένη».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις παραπάνω παραδοχές, κατά το φορολογικό έτος 2016 η «..... Μ.ΕΠΕ» ήταν σε θέση να εκπληρώσει την υπό κρίση συναλλαγή, η οποία κρίνεται δια της παρούσας απόφασης ως πραγματική στο σύνολό της.

Επειδή, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 η προσφεύγουσα έλαβε από την «..... Μ.ΕΠΕ» επτά φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 67.719,62€ πλέον ΦΠΑ 15.675,65€ και αιτιολογία «Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά» και συνολική ποσότητα 193.440 κιλά.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις παραπάνω διαπιστώσεις, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 η «..... Μ.ΕΠΕ» δεν ήταν σε θέση να πουλήσει «υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά» και συνεπώς οι υπό κρίση συναλλαγές κρίνονται ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ως προς την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι “ 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.”

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ’ εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

.....

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β’ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ’ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε’ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

.....

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, εκ του υφιστάμενου και ως άνω προπαρατεθένου νομικού πλαισίου προκύπτει ρητώς ότι το εισόδημα εκ επιχειρηματικής δραστηριότητας μπορεί να προσδιορίζεται με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου, εφόσον τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Στην εγκύκλιο δε Ε2015/31-01-2020 ορίζεται ότι τέτοια περίπτωση συνιστά και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος διαπιστώνοντας τη λήψη εικονικών φορολογικών παραστατικών εκ μέρους της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 και προχώρησε στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων εφαρμόζοντας έμμεση τεχνική ελέγχου και ειδικότερα αυτή της αρχής των αναλογιών, μόνο για το φορολογικό έτος 2016 ενώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα διότι αυτά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν με βάση την έμμεση τεχνική.

Ωστόσο, δεδομένου ότι με την παρούσα απόφαση η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της «..... ΜΟΝ.ΕΠΕ» κρίθηκε πραγματική στο σύνολό της, δεν πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 και για το φορολογικό έτος 2016 θα ληφθούν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης.

Ως προς τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Επειδή, με το 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. 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, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015

«Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 εκπιπτόμενες 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,

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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: «*1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,*» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: «*1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «*1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....*».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...*».

Επειδή, ο έλεγχος ορθά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (άρθρο 23 παράγραφος γ του Ν 4172/2013) και ειδικότερα τις ασφαλιστικές εισφορές του 5ου/2017 και 10ου/2017 ποσό 1,730,12€, οι οποίες σύμφωνα με το με αριθμ...../23-09-2022 έγγραφο του ΕΦΚΑ Τρικάλων δεν είχαν καταβληθεί.

Επειδή, επιπλέον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για γεύματα εργασίας και από επιχειρήσεις τυροκομικών προϊόντων για «πώληση τυριών» και επιχειρήσεις εμπορίας ποτών για «πώληση αναψυκτικών, χυμών, νερού και μπίρας», έτσι όπως οι δαπάνες αυτές εμφανίζονται στο λογαριασμό 64.02.06 «Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας», καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων και δεν απέδειξε στον έλεγχο, αλλά ούτε και μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για ενημερωτικές ημερίδες ή εορταστικές

εκδηλώσεις για τη σίπιση πελατών ή φιλοξενούμενων προσώπων, προς το συμφέρον της ευρύτερα και για την επίτευξη των σκοπών της.

Επειδή, για τα κάτωθι φορολογικά παραστατικά, τα οποία ξεπερνούν το όριο των 500,00, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι η ολική ή τμηματική εξόφλησή τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Επιπλέον, με την παρούσα απόφαση τα κάτωθι παραστατικά κρίθηκε ότι αναφέρονται σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν τα έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των υπό κρίση φορολογικών ετών

A/A	αριθμός τιμολογίου	Περιγραφή	Ποσότητα	καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική αξία
2	...../29-06-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.450 κιλά	10.242,00	2.458,08	12.700,08
3	...../30-06-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.400 κιλά	10.224,00	2.453,76	12.677,76
4	...../31-07-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.440 κιλά	12.645,62	2.457,62	12.696,02
5	...../29-11-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	26.480 κιλά	8.473,60	2.033,66	10.507,26
6	...../29-11-2017	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	26.570 κιλά	8.502,40	2.040,85	10.542,98
7	...../29-04-2018	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	26.850 κιλά	8.592,00	2.062,08	10.654,08
8	...../30-04-2018	Υπόχωμα εμπλουτισμένο με κοπριά	28.250 κιλά	9.040,00	2.169,60	11.209,60
	ΣΥΝΟΛΟ			67.719,62	15.675,65	80.987,78

Κατόπιν των ανωτέρω, προσδιορίζουμε τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2016 ως ακολούθως:

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ακαθάριστα Έσοδα	1.012.731,10	1.037.411,20	1.012.731,10	

Χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων	1.001.466,10	1.026.146,20	1.001.466,10	
Λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων	11.265,00	11.265,00	11.265,00	
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	957.426,78	957.069,78	957.426,78	
Αρχικά εμπορεύματα	39.893,91	39.893,91	39.893,91	
Αγορές εμπορευμάτων	988.102,60	987.745,60	988.102,60	
Τελικά εμπορεύματα	70.569,73	70.569,73	70.569,73	
Μικτό κέρδος	55.304,32	80.341,50	55.304,32	
(+) Έσοδα από μειτείες	35.987,00	35.987,00	35.987,00	
(-) Δαπάνες	79.784,33	76.458,43	76.458,43	3.325,90
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	9,35	9,35	9,35	
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	27.615,33	26.858,58	26.858,58	756,75
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	8.544,69	8.544,69	8.544,69	
Παροχές τρίτων	21.040,50	21.040,50	21.040,50	
Φόροι-τέλη	473,88	473,88	473,88	
Διάφορα έξοδα	21.567,19	18.998,04	18.998,04	2.569,15
Τόκοι και συναφή	477,01	477,01	477,01	
Αποσβέσεις παγίων	56,38	56,38	56,38	
Φορολογητέα Καθαρά κέρδη	11.536,10	39.899,10	14.862,00	3.325,90

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 27-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., και ειδικότερα:

1)Την τροποποίηση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

2)Την επικύρωση της/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

3)Την επικύρωση της/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

4)Την τροποποίηση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-12-2016 έως 31-12-2016,

5)Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-01-2017,

6)Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-02-2017 έως 28-02-2017,

7)Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-03-2017 έως 31-03-2017,

- 8) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2017 έως 30-04-2017,
- 9) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-05-2017 έως 31-05-2017,
- 10) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-06-2017 έως 30-06-2017,
- 11) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-07-2017 έως 31-07-2017,
- 12) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-08-2017 έως 31-08-2017,
- 13) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-09-2017 έως 30-09-2017,
- 14) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2017 έως 31-10-2017,
- 15) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-11-2017 έως 30-11-2017,
- 16) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-12-2017 έως 31-12-2017 και
- 17) Την επικύρωση της με αριθμό/28-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2018 έως 30-04-2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

1) Για το φορολογικό έτος 2016

A) Ως προς το εισόδημα

Υπ' αριθμ...../18-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	11.536,10	39.899,10	14.862,00	3.325,90
Πιστωτικό ποσό φόρου	3.577,55		2.613,04	964,51
Χρεωστικό ποσό φόρου		4.647,72		
Προκαταβολή φόρου	3.345,47	3.345,47	3.345,47	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		4.112,64	241,13	
Συνολικό ποσό για καταβολή	567,92	12.905,83	1.773,56	1.205,64

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

Β) Ως προς το ΦΠΑ

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	53.437,20	78.117,30	53.437,20	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	13.730,29	13.373,29	13.730,29	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών	8.511,48	12.794,68	8.511,48	0,00
Σύνολο φόρου εισροών	5.502,39	5.416,71	5.502,39	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο προηγ. Δήλωσης της ίδιας φορολογικής περιόδου	3.631,06	3.631,06	3.631,06	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.133,45	9.047,77	9.133,45	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	621,97	0,00	621,97	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.746,91		
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		1.873,45		
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.620,36		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

2) Για το φορολογικό έτος 2017

Α) Ως προς το εισόδημα

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	22.907,69	22.907,69

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

Β) Ως προς το ΦΠΑ

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-

προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-01-2017				Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	708,37	86,40	86,40	621,97

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-02 έως 28-02-2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.809,40	3.187,07	3.187,07	621,97

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-03 έως 31-03-2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.115,13	2.493,16	2.493,16	621,97

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04 έως 30-04-2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.172,37	550,40	550,40	621,97

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-05	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
--	------------------	------------------	-------------------	---------------------------------

<u>έως 31-05-2017</u>				
Σύνολο φόρου για καταβολή	153,86	1.086,81	1.086,81	932,95

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

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ <u>φορολογικής περιόδου 01-06 έως 30-06-2017</u>	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	4.246,34	4.246,34	4.246,34
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.080,95	0,00	0,00	2.080,95

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

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ <u>φορολογικής περιόδου 01-07 έως 31-07-2017</u>	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.859,83	6.321,26	6.321,26	4.538,57

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ <u>φορολογικής περιόδου 01-08 έως 31-08-2017</u>	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.763,75	14.571,61	14.571,61	6.807,86

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

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
---	---------------	---------------	----------------	--------------------------

<u>φορολογικής περιόδου 01-09</u> <u>έως 30-09-2017</u>				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	192,36	192,36	192,36	0,00

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ <u>φορολογικής περιόδου 01-10</u> <u>έως 31-10-2017</u>	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.945,90	1.945,90	1.945,90	0,00

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

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ <u>φορολογικής περιόδου 01-11</u> <u>έως 30-11-2017</u>	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.383,31	308,80	308,80	4.074,51

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ <u>φορολογικής περιόδου 01-12</u> <u>έως 31-12-2017</u>	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.133,02	9.244,70	9.244,70	6.111,68

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3) Για το φορολογικό έτος 2018

A) Ως προς το εισόδημα

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	8.977,71	8.977,71

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

B) Ως προς το ΦΠΑ

Υπ' αριθμ...../28-11-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04 έως 30-04-2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.168,94	7.516,46	7.516,46	6.347,52

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

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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