



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.03.2023

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

Αριθμός απόφασης: 622

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση:** Τακαντζά Α. 8-10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332239

**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου

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. Την από .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων:

α) της υπ' αριθ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

β) της υπ' αριθ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

γ) της υπ' αριθ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

δ) της υπ' αριθ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ....», 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 αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε η φορολογική ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρίας (φαρμακείο) κατά 2.495,18€ (ήτοι από 16.035,22€ βάσει δήλωσης σε 13.540,04€ βάσει ελέγχου), κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 2.495,18€.
- Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 884,38€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 442,19€, ήτοι συνολικό ποσό 1.326,57€, κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 4.520,56€ και μείωσης της μεταφερόμενης ζημίας παρελθουσών χρήσεων κατά 2.495,18€.

- Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 14.653,72€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 4.003,34€, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup>Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας 2.001,67€, ήτοι συνολικό ποσό 6.005,01€, κατόπιν
- α) απόρριψης του Φ.Π.Α. εισροών ποσού 480,59€, για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-33 του Ν. 2859/2000 και
- β) προσαύξησης του Φ.Π.Α. εκροών κατά 18.176,47€, λόγω διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.
- Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 19.594,37€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 12.566,80€, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup>Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας 6.283,40€, ήτοι συνολικό ποσό 18.850,20€, κατόπιν
- α) απόρριψης του Φ.Π.Α. εισροών ποσού 505,96€, για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-33 του Ν. 2859/2000
- β) προσαύξησης του Φ.Π.Α. εκροών κατά 17.001,49€, λόγω διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. και
- γ) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση από το προηγούμενο έτος ύψους 14.653,72€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από .....2022 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 412/21.07.2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές σε αμφότερα τα φορολογικά έτη και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν ως εξής:

<b>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Ακαθάριστα έσοδα (βάσει δήλωσης)	837.028,55	823.461,97

<b>Ακαθάριστα έσοδα (βάσει ελέγχου)</b>	<b>837.028,55</b>	<b>823.461,97</b>
Καθαρά κέρδη (βάσει δήλωσης)	-16.035,22	12.069,05
<b>Καθαρά κέρδη (βάσει ελέγχου)</b>	<b>-13.540,04</b>	<b>16.589,61</b>

Επιπρόσθετα, ως προς την φορολογία του Φ.Π.Α. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση (φαρμακείο) την υπό κρίση περίοδο 01.01.2016-31.12.2017 πραγματοποίησε μετατόπιση εκρών από υψηλότερους σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Επιπλέον, διαπιστώθηκαν δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Γενικά επί της ακολουθούμενης διαδικασίας, ο έλεγχος κατέληξε σε εσφαλμένα, ατεκμηρίωτα αόριστα και αυθαίρετα συμπεράσματα-πορίσματα. Λαθεμένη εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, λαθεμένη εφαρμογή των κανόνων της λογιστικής επιστήμης, λαθεμένες εκτιμήσεις πραγματικών περιστατικών και λαθεμένη εκτίμηση για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας στη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου (μετατροπή αυτού από επιτόπιο σε έλεγχο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης).
3. Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας στη σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων.
4. Ανυπαρξία αιτιολόγησης στην έκθεση ελέγχου της προϋπόθεσης για διαφύλαξη της αποδεικτικής αξίας των κατασχεμένων στοιχείων που προσκομίσθηκαν.
5. Μη σύννομη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου και μη σύννομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
6. Μη σύννομη κοινοποίηση του υπ' αρ. ....-2022 Σ.Δ.Ε. του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παράβαση δικαιώματος ακρόασης.
7. Αυθαίρετη, εσφαλμένη, ανατιολόγητη και μη σύννομη απόρριψη επιχειρηματικών δαπανών (λογιστικές διαφορές) κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.
8. Αυθαίρετη, εσφαλμένη, ανατιολόγητη και μη σύννομη απόρριψη του δικαιώματος συμψηφισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 58,06 ευρώ από την αγορά ποδηλάτου το έτος 2017.
9. Αυθαίρετη, εσφαλμένη, ανατιολόγητη και μη σύννομη η διαπίστωση περί «δήθεν» πραγματοποίησης μετατόπισης εκρών από υψηλότερους σε χαμηλότερους συντελεστές

Φ.Π.Α. Η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και στηρίζεται σε μη νόμιμη βάση.

10. Εσφαλμένη εκτίμηση και προσέγγιση των πραγματικών περιστατικών.

11. Παραβίαση συνταγματικών διατάξεων. Κίνδυνος φορολόγησης ανύπαρκτου εισοδήματος.

12. Πλημμελής αιτιολογία και αοριστία της εκθέσεως ελέγχου.

### **Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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

**Επειδή**, στο άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αν και στην εντολή ελέγχου αναγράφεται ως είδος ελέγχου «μερικός έλεγχος επιτόπιος», ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης μόνο μία φορά και αυτή ελαχίστης διάρκειας προκειμένου να προβεί επιτόπου σε ελεγκτικές επαληθεύσεις.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας (φαρμακείο), συνομίλησε με τον διαχειριστή της και φαρμακοποιό κ. ...., σχηματίζοντας άποψη για τον τρόπο λειτουργίας της. Κατόπιν, έχοντας στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία, βιβλίο παγίων, μισθοδοτικές καταστάσεις, φορολογικά στοιχεία εσόδων και δαπανών), καθώς και λοιπά έγγραφα τεκμηρίωσης των συναλλαγών ο έλεγχος διεξήχθη και ολοκληρώθηκε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

**Επειδή**, η συνεχής μετάβαση του ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης δεν θα παρείχε επιπλέον πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της, αντιθέτως θα λειτουργούσε ως τροχοπέδη στην ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεδομένου ότι κατά κοινή πείρα ο χώρος ενός φαρμακείου είναι περιορισμένος, με συχνή επισκεψιμότητα, γεγονός που θα δυσχέραινε αδιαμφισβήτητα το έργο του ελεγκτή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη διενέργειας επιτόπιου ελέγχου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «..... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

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

**Επειδή**, από τα παραπάνω συνάγεται ότι στον υπάλληλο της φορολογικής αρχής δίδεται η δυνατότητα α) μετακίνησης πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων, που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα (άρθρο 25 παρ.

6 του Κ.Φ.Δ.), συντάσσοντας σχετική απόδειξη παραλαβής και με την υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) κατάσχεσης πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων (αρθρ. 24 παρ. 3 και 4 του Κ.Φ.Δ.) και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, συντάσσοντας σχετική έκθεση κατάσχεσης. Η σύνταξη απόδειξης παραλαβής ή έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων ή εγγραφών αποτελεί ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, προϋπόθεση της νομιμότητας της στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία στη σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της διότι δεν αναφέρονται σε αυτή διακεκριμένα τα κατασχεθέντα στοιχεία. Περαιτέρω διατείνεται ότι δεν υπήρξε ειδική αιτιολόγηση για τη διενέργεια της κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της, η οποία της στέρησε τη δυνατότητα απάντησης στο στάδιο των προσωρινών αποτελεσμάτων, αλλά και στη σύνταξη της ενδικοφανούς προσφυγής, φέρνοντάς τη σε δυσμενή θέση.

**Επειδή**, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου της, βάσει της απόφασης Α1293/2019 και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε μεγάλη συναλλακτική δραστηριότητα (κατά το φορολογικό έτος 2016 είχε λάβει 2.115 τιμολόγια από τους προμηθευτές της) αιτήθηκε, με την υπ' αρ. ....../02-03-2022 πρόσκληση από την προσφεύγουσα, ανά φορολογικό έτος όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών στα βιβλία για 1 μήνα (εν προκειμένω του Δεκεμβρίου) και όλα τα δικαιολογητικά δαπανών – εξόδων (ανεξαρτήτως ημερομηνίας εκδόσεως), καθώς και τα παραστατικά εξόφλησης των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών που ήταν καθαρής αξίας άνω των 500,00 ευρώ.

Αναταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση η εταιρεία στις 22.03.2022 προσκόμισε τα ανωτέρω παραστατικά, ενώ τα φορολογικά βιβλία εσόδων εξόδων, το μητρώο παγίων και τις μισθοδοτικές καταστάσεις μας τις υπέβαλε σε ηλεκτρονική μορφή pdf, λόγω και του μεγάλου τους όγκου σε σελίδες (π.χ. το βιβλίο εσόδων εξόδων του φορολογικού έτους 2016 ήταν σε 101 σελίδες). Τα δικαιολογητικά εγγραφών (τιμολόγια, αποδείξεις, λογαριασμοί, κλπ) προσκομίστηκαν σε 6 κλασέρ εκ των οποίων τα 4 ήταν με δικαιολογητικά εγγραφών του 12ου μήνα των ετών 2016 & 2017 και τα 2 ήταν με παραστατικά εξόδων. Ακολούθως, ο έλεγχος προχώρησε στην κατάσχεσή τους συντάσσοντας την υπ' αρ. ....../22-03-2022 έκθεση κατάσχεσης βάσει του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013, στην οποία αναφερόταν ότι κατασχέθηκαν τα φορολογικά βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα των ετών 2016 και 2017, τα οποία ζητήθηκαν με την υπ' αρ. 9433/02-03-2022 πρόσκληση.



**Επειδή**, η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας έγινε καθόλα νόμιμα σύμφωνα με τα άρθρα 24 & 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) στις διατάξεις των οποίων δεν ορίζεται ότι αυτή θα πρέπει να γίνεται μνεία αναλυτικά κάθε φορολογικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, τα κατασχεθέντα αφορούσαν επίσημα φορολογικά αρχεία και όχι ανεπίσημα (π.χ. εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία, ανεπίσημα βιβλία, τετράδια σημειώσεων, κλπ) και ουδέποτε δημιουργήθηκαν αμφιβολίες ή δυσχέρειες, είτε στην φορολογική αρχή είτε στην εταιρεία, αναφορικά με το περιεχόμενο αυτών.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία αναιτιολόγητα υποστηρίζει ότι η κατάσχεση των φορολογικών αρχείων της στέρησε τη δυνατότητα απάντησης στο στάδιο των προσωρινών αποτελεσμάτων, αλλά και στη σύνταξη της ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, δίδεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

**Επειδή**, περαιτέρω από τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν προκύπτει υποχρέωση της φορολογικής αρχής για ειδική αιτιολόγηση του λόγου διενέργειας της κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρίας.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας στη σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων και ανυπαρξίας αιτιολόγησης στην έκθεση ελέγχου της προϋπόθεσης για διαφύλαξη της αποδεικτικής αξίας των κατασχεμένων στοιχείων που προσκομίσθηκαν απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «....4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.....».

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο

χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή».

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

**Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012). Με την με αρ. 2341/2017 απόφαση του ΣΤΕ η οποία επανέλαβε την υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία, κρίθηκε ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, 4265/2001).

**Επειδή**, με βάση τα παραπάνω, λαμβάνοντας υπόψη και τη σχετική νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, η υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου δεν συνεπάγεται τη χρονική αναρμοδιότητα της υπηρεσίας για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ούτε την ακυρότητά

τους, στο βαθμό που το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

**Επειδή**, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εξέδωσε αρχικά την υπ' αρ. ....../21.07.2020 εντολή ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας με διάρκεια ελέγχου έως 21.07.2022. Εν συνεχεία, η διάρκεια του εν λόγω ελέγχου παρατάθηκε έως τις 31/12/2022 με την υπ' αρ. ....../25.08.2022 εντολή του ανωτέρω Προϊσταμένου. Πριν δε την εκπνοή της παράτασης και συγκεκριμένα στις 31.10.2022 η ελεγκτική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε νομότυπα στην προσφεύγουσα εταιρία τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις είναι καθόλα νόμιμες, αφενός διότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου και αφετέρου διότι εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρόνου ήτοι στις 31.10.2022.

**Επειδή**, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

**Επειδή**, εν προκειμένω τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει, καθώς η προσφεύγουσα εταιρία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται βλάβη λόγω εκπνοής του αρχικά οριζόμενου χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός

*προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίηση.....».*

**Επειδή**, με την υπ' αρ. 3382/2010 απόφαση του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικουμένου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος ακρόασης, αλλά θα πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο επίκληση της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπ' όψιν της Διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

**Επειδή**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι για το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές καταλογιστικές πράξεις δεν έλαβε το προβλεπόμενο μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη δηλωθείσα από αυτή διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου

**Επειδή**, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Τρικάλων) κοινοποίησε στις 06.10.2022, μέσω e-κοινοποίησης στο λογαριασμό της εταιρείας στη θυρίδα της στο taxisnet, τις διαπιστώσεις της με το αριθ. ....06-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ν. 4174/2013-Κλήση προς ακρόαση, με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και Φ.Π.Α φορολογικών περιόδων 01.01.2016-31.12.2016 & 01.01.2017-31.12.2017, δίνοντας την δυνατότητα στην προσφεύγουσα εταιρία, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της, την οποία ωστόσο αυτή δεν αξιοποίησε.

**Επειδή**, από την εφαρμογή της e-κοινοποίησης προκύπτει ότι η ανάρτηση έγινε στις 06-10-2022 12:38:01, το e-mail εστάλη στο δηλωμένο e-mail του λογιστή της εταιρείας (.....@YAHOO.GR - το οποίο έως σήμερα δεν έχει αλλάξει ως διεύθυνση email της προσφεύγουσας οντότητας για λόγους επικοινωνίας της με τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.) στις 06-10-2022 12:45:14 και τα προσωρινά αποτελέσματα διαβάστηκαν στις 06-10-2022 12:46:51. Η ίδια δε διαδικασία είχε ακολουθηθεί στο πλαίσιο του ελέγχου άλλες 4 φορές (πρόσκληση βιβλίων & στοιχείων, αίτημα παροχής πληροφοριών για τραπεζικές καταθέσεις, οριστικά αποτελέσματα βάσει των οποίων ασκήθηκε και η εξεταζόμενη ενδικοφανής προσφυγή και απάντηση σε αίτηση της επιχείρησης), χωρίς η εταιρία να διατυπώσει

επιφυλάξεις ως προς την παραλαβή των εγγράφων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί μη λήψης του προβλεπόμενου μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σχετικού με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον πρώτο και έβδομο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: *«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».*

**Επειδή**, στο άρθρο 21§§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: *«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. .... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....».*

**Επειδή**, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, 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, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....».*

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ..... β) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες .....».

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 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

**Επειδή**, σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου.** Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Πέραν του φορολογικού έτους που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων.Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία. Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:.....

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ**

Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών

προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013:

«...Γενικά. 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....

**Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 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 συμβάλλει 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)..... Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.....

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: ..... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρίας δαπάνες με το αιτιολογικό ότι πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες των μελών της (περ. 1β' άρθρου 23 του ν. 4172/2013), οι οποίες δεν συμβάλλουν στην δημιουργία εισοδήματος, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013.

Ειδικότερα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

1. Το 90% της αξίας των αποσβέσεων (612,60 ευρώ σε κάθε έτος) του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου «BMW-X5 3.0D 2.993 cc» με αριθμό κυκλοφορίας ..... που αγοράσθηκε στις 21.11.2011 με αξία κτήσης 6.806,72 ευρώ.
2. Το 90% των αποδείξεων λιανικής πώλησης, καθαρής αξίας 1.450,58 ευρώ έτους 2016 και 1.460,53 ευρώ έτους 2017 που αφορούν δαπάνες καυσίμων (πετρελαίου κίνησης και αμόλυβδης βενζίνης) και εκδόθηκαν από διάφορα πρατήρια καυσίμων κυρίως του Νομού Τρικάλων.
3. Το 90% των δαπανών συντήρησης του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου «BMW-X5 3.0D 2.993 cc» με αριθμό κυκλοφορίας ....., καθαρής αξίας 121,85 ευρώ έτους 2016 και 299,11 ευρώ έτους 2017
4. Τα κάτωθι παραστατικά, τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία στη στήλη «Λοιπά διάφορα έξοδα»

2016							
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ & ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ							
Α/Α	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΑΓΑΘΟΥ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	.....	21-05-2016	.....	ΓΕΥΜΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 12	313,01	71,99	385,00



				ΑΤΟΜΑ			
2	.....	09-09-2016	.....	ΓΕΥΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ 4 ΑΤΟΜΑ	36,00	8,64	44,64
3	.....	03-02-2016	.....	FLORAL ΦΟΥΛΑΡΙ (2 ΤΕΜ)	48,78	11,22	60,00
4	.....	02-06-2016	.....	ΠΟΥΚΑΜΙΣΟ GANT	57,42	13,78	71,20
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>455,21</b>	<b>105,63</b>	<b>560,84</b>

<b>2017</b>							
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ &amp; ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ</b>							
A/A	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΑΓΑΘΟΥ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	.....	10-03-2017	.....	ΓΕΥΜΑ 6 ΑΤΟΜΩΝ	60,00	14,40	74,40
2	.....	09-08-2017	.....	ΦΟΥΛΑΡΙ	13,27	3,19	16,46
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>73,27</b>	<b>17,59</b>	<b>90,86</b>

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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».

Ως προς τις δαπάνες που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αυθαίρετα έκρινε ότι οι δαπάνες του ΕΙΧ αυτοκινήτου της δεν εκπίπτουν κατά 90% και εκπίπτουν ως παραγωγικές μόνο κατά 10% με το σκεπτικό της κοντινής απόστασης (1 km) της κατοικίας του διαχειριστή με την έδρα της εταιρείας, καθώς και λόγω του αντικειμένου εργασιών της (φαρμακείο). Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ΕΙΧ αυτοκίνητο ήταν το μοναδικό μεταφορικό μέσο της εταιρείας με το οποίο κινούνταν όλοι - ιδιοκτήτες και προσωπικό - για επισκέψεις σε προμηθευτές, διανομή φαρμάκων κατ' οίκον σε υπερήλικες και ανήμπορους, διενέργεια εμβολιασμών, κλπ.

**Επειδή**, κατά τα υπό κρίση έτη 2016 & 2017 η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν ετερόρρυθμη και μοναδικός ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής ήταν ο κ. .... Ετερόρρυθμα μέλη ήταν οι δύο κόρες του, οι οποίες είχαν περιορισμένη ανάμειξη στην εταιρεία. Αναφορικά δε με το προσωπικό της εταιρείας, το οποίο σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις ήταν 3 – 4 κοπέλες μόνιμες και 1 – 2 περιστασιακές, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εάν έπρεπε να μεταφέρουν κάποια φάρμακα σε υπερήλικες πελάτες μέσα στην πόλη θα ήταν πιο εύκολο για αυτές να τα μεταφέρουν με τα πόδια ή με κάποιο δίκυκλο ποδήλατο ή μηχανάκι, καθώς το φαρμακείο βρίσκεται σε πολύ κεντρικό σημείο της πόλης με μεγάλη δυσκολία στη στάθμευση και χωρίς θέση parking. Μάλιστα, η προσφεύγουσα εταιρεία στις 08.11.2017 αγόρασε ένα

ποδήλατο, δηλαδή συνολικής αξίας 300,00 ευρώ (καθαρής αξίας 241,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 58,06 ευρώ) το οποίο το καταχώρησε στο μητρώο παγίων της, την παραγωγικότητα του οποίου ο έλεγχος έκανε αποδεκτή.

**Επειδή**, κατά κοινή πείρα τα αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού, όπως το προαναφερθέν μάρκας «BMW-X5 3.0D 2.993 cc», δεν συνηθίζεται να αγοράζονται από εταιρίες με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας με σκοπό να εξυπηρετήσουν ανάγκες διανομής φαρμάκων, καθόσον οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής και συντήρησής τους είναι πολύ πιο αυξημένες σε σχέση με τα χαμηλότερου κυβισμού αυτοκίνητα. Περαιτέρω, στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα σε διάφορες επιχειρήσεις (π.χ. σε άλλα φαρμακεία, σε αγρότες, ιατρούς, κλινικές, κλπ) δεν έχει εκδώσει δελτία αποστολής και δεν έχει αναγράψει αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, γεγονός που συνηγορεί στο ότι τα πωληθέντα είδη δεν τα μετέφερε η ίδια η εταιρεία αλλά οι πελάτες της τα παρέλαβαν από το φαρμακείο.

**Επειδή**, ο βασικός προμηθευτής της προσφεύγουσας εταιρίας κατά τα έτη 2016 & 2017 ήταν η «.....» με έδρα στην οδό ..... στα Τρίκαλα και υπάλληλοί της εκτελούσαν και εκτελούν πολύ συχνά δρομολόγια στα φαρμακεία της πόλης των Τρικάλων για διανομή φαρμάκων και λοιπών εμπορευμάτων. Σύμφωνα δε με το υπ' αρ. Α ...../31-12-2016 τιμολόγιο επαναλαμβανόμενων χονδρικών πωλήσεων της «.....» που αφορά το διάστημα από 01-12-2016 έως 31-12-2016, ο εν λόγω προμηθευτής στο παρέδωσε εμπορεύματα στην προσφεύγουσα και εξέδωσε την 01-12-2016: 11 δελτία αποστολής, στις 02-12-2016: 6 δελτία αποστολής και στις 03-12-2016 3 δελτία αποστολής, ενώ και στις επόμενες ημέρες σημειώνονται περίπου οι ίδιες παραδόσεις. Επίσης, και από τους άλλους προμηθευτές της η εταιρεία ελάμβανε τις παραγγελίες της στο φαρμακείο της μέσω μεταφορικών εταιριών ή εταιριών courier.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω κρίνεται ότι ευλόγως η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες που σχετίζονται με το ΕΙΧ αυτοκίνητο της εταιρίας κατά ποσοστό 90%, με το αιτιολογικό ότι δεν χρησιμοποιήθηκε κατά κύριο λόγο για παραγωγικούς σκοπούς, αλλά αφορούσαν προσωπικές δαπάνες των μελών της, ενώ από την προσφεύγουσα δεν προσκομίζονται στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον περί του αντιθέτου ισχυρισμό της.

#### Ως προς τις δαπάνες για γεύματα εργασίας και ενδυμασία

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες για γεύματα εργασίας (με αντιπρόσωπους φαρμακευτικής εταιρείας) και ενδυμασία αποτελούν παραγωγικές δαπάνες

και μη νόμιμα η φορολογική αρχή τις έκρινε ως μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο τεκμηρίωσης για τη συμβολή των εν λόγω δαπανών στην επίτευξη του σκοπού της, όπως π.χ. ποιοι εργαζόμενοι συμμετείχαν στο γεύμα ή από ποια φαρμακευτική εταιρεία ήταν οι αντιπρόσωποι, έτσι ώστε να επαληθευθεί ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και το συμφέρον της επιχείρησης Επίσης, από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της εταιρείας τον Μάιο του 2016, προκύπτει ότι σε αυτήν απασχολούνταν μόλις 3 άτομα ως προσωπικό.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται οι δαπάνες που αφορούν αγορές ενδυμάτων (φουλάρια για το προσωπικό και ένα πουκάμισο για τον διαχειριστή) αποτελούν παραγωγικές δαπάνες. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, στο βαθμό μάλιστα που από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στο φαρμακείο διαπιστώθηκε ότι τόσο ο διαχειριστής φαρμακοποιός όσο και οι εργαζόμενοι φορούσαν ιατρική ποδιά – ρόμπα και συνεπώς οι εν λόγω αγορές ενδυμάτων δεν αποτελούν μέρος ενός κώδικα ενδυμασίας της εταιρείας.

**Επειδή**, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα εταιρία προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, ως προς την εκπεσιμότητα των προαναφερόμενων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2016-2017 απορρίπτονται στο σύνολό τους ως αβάσιμοι.

#### **Αναφορικά με τον όγδοο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «.....4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) ..... β) ..... γ) .....ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τον Φ.Π.Α. ποσού 58,06 ευρώ που αντιστοιχεί στο υπ' αρ.....-2017 τιμολόγιο εκδόσεως «....., ΑΦΜ ....., Εμπόριο δικύκλων, κλπ, Τρίκαλα» και αφορούσε την αγορά ενός ποδηλάτου 28'' unigo trekking καθαρής αξίας 241,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 58,06 ευρώ σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4ε' του Ν. 2859/2000.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι η απόρριψη του δικαιώματος συμψηφισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 58,06 ευρώ, που αφορά την αγορά ποδηλάτου το έτος 2017 είναι αυθαίρετη, εσφαλμένη, αναπιολόγητη και μη σύννομη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τις διατάξεις του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας.

**Επειδή**, ο έλεγχος λανθασμένα απέρριψε την έκπτωση του Φ.Π.Α. της δαπάνης του ποδηλάτου, δεδομένου ότι μόνο η αγορά μοτοποδηλάτου και όχι του απλού ποδηλάτου συμπεριλαμβάνεται στις περιπτώσεις του άρθρου 30 παρ. 4ε' του Ν. 2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας γίνεται αποδεκτός ως νόμος και ουσία βάσιμος.

### **Αναφορικά με τον ένατο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019:

*«.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)*

*Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:*

*.....4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. ....».*

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παραχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,....».

**Επειδή**, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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 το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

**Επειδή**, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

*Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).*

*Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).»*

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019:

*«.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)*

*Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:.....4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. ....».*

**Επειδή** σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998, η οποία, ελλείψει νεότερων οδηγιών, εφαρμόστηκε στην παρούσα περίπτωση, δεδομένου ότι πρόκειται για αναγνωρισμένη και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων.

Συγκεκριμένα όπως ορίζεται στην εν λόγω εγκύκλιο (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς

βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων. Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2008: «2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορευσίμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορευσίμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα. Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.). Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι η διαπίστωση περί «δήθεν» πραγματοποίησης μετατόπισης εκροών από υψηλότερους σε χαμηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. είναι αυθαίρετη, εσφαλμένη, αναιτιολόγητη και μη σύννομη. Επισημαίνει ότι η

μεθοδολογία που εφαρμόστηκε είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και στηρίζεται σε μη νόμιμη βάση, ήτοι στην εγκύκλιο Πολ. 1242/1998 η οποία έχει καταργηθεί από την έναρξη ισχύος της εγκυκλίου Πολ. 1037/2005.

**Επειδή**, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε μετατόπιση εκροών από υψηλότερους σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Ειδικότερα, εξέδιδε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με μετατόπιση των εκροών από τους υψηλότερους (13% & 23%-24%) στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. (6%) των φαρμάκων.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία (φαρμακείο) κατά τα υπό κρίση έτη πωλούσε 3 κατηγορίες αγαθών τα οποία υπάγονταν σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α.:

- (α) Φάρμακα (Φ.Π.Α. 6%).
- (β) Παραφαρμακευτικά προϊόντα (Φ.Π.Α. 13%).
- (γ) Καλλυντικά (Φ.Π.Α. 23% & 24%).

Η φορολογική αρχή συνέταξε αναλυτικούς πίνακες με τα οικονομικά δεδομένα των υπό κρίση περιόδων από τους οποίους προέκυψαν τα ακόλουθα:

Για το φορολογικό έτος 2016, ενώ η εταιρεία προέβη:

- (α) Σε αγορές φαρμάκων σε ποσοστό 55,7% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε φάρμακα σε μεγαλύτερο ποσοστό 69,6% επί των συνολικών πωλήσεων.
- (β) Σε αγορές παραφαρμάκων σε ποσοστό 8,0% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε παραφάρμακα σε ποσοστό μόλις 5,6% επί των συνολικών πωλήσεων.
- (γ) Σε αγορές καλλυντικών σε ποσοστό 36,3% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε καλλυντικά σε ποσοστό μόλις 24,9% επί των συνολικών πωλήσεων.

Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2017, ενώ η εταιρεία προέβη:

- (α) Σε αγορές φαρμάκων σε ποσοστό 56,0% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε φάρμακα σε μεγάλο ποσοστό 70,3% επί των συνολικών πωλήσεων.
- (β) Σε αγορές παραφαρμάκων σε ποσοστό 8,3% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε παραφάρμακα σε ποσοστό μόλις 3,8% επί των συνολικών πωλήσεων.
- (γ) Σε αγορές καλλυντικών σε ποσοστό 35,6% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε καλλυντικά σε ποσοστό μόλις 25,9% επί των συνολικών πωλήσεων.

Ο έλεγχος αφού διαπίστωσε την ύπαρξη των ως άνω αποκλίσεων, επαναπροσδιόρισε ανάλογα τις εκροές ανά συντελεστή και καταλόγισε τις προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ ύψους 18.176,47€ το 2016 και 17.001,49€ το 2017.

**Επειδή** και στα δύο έτη πληρούνται σε κάθε κατηγορία αγαθών υπαγόμενη σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και 23%-24% η προϋπόθεση του καταλογισμού επί των αποκλίσεων των

αποκλίσεων – διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή βάσει των οριζομένων στην Πολ. 1088/26-05-2008.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία στα υπό κρίση έτη δεν μετέβαλε ουσιαστικά την επαγγελματική της δραστηριότητα, έτσι ώστε να μεταβληθούν και τα αποθέματά της στις 31-12-2015, στις 31-12-2016 και στις 31-12-2017 με την έννοια ότι δεν άνοιξε ούτε έκλεισε κάποιο υποκατάστημα ούτε μεταβλήθηκε σε έκταση το εν λειτουργία κατάστημά της προκειμένου να πραγματοποιήσει μεγάλες αγορές ή πωλήσεις εμπορευμάτων με αποτέλεσμα το κόστος πωληθέντων να διαφοροποιείται σημαντικά από τις αγορές εμπορευμάτων

**Επειδή**, η εταιρεία κατά τα έτη 2016 & 2017 δεν απέδωσε καθόλου Φ.Π.Α., ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. αυξήθηκε κατά 16.277,58 ευρώ (από 3.316,79 ευρώ κατά το 4<sup>ο</sup> τριμ. 2015 σε 19.594,37 ευρώ κατά το 4ο τριμ. 2017), χωρίς να υπάρχουν σημαντικές αγορές παγίων.

**Επειδή** από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και από τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν δημιουργείται αμφιβολία ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μετατόπιση συντελεστών Φ.Π.Α., προκειμένου να ελαχιστοποιήσει την καταβολή του Φ.Π.Α.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον δέκατο, ενδέκατο και δωδέκατο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *«.....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.....».*

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 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**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία 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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή** η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος των προσδιορισθέντων φόρων και προστίμων για τα φορολογικά έτη 2016-2017.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, με εξαίρεση την κρίση του ελέγχου σε ό,τι αφορά την έκπτωση του Φ.Π.Α. της δαπάνης του ποδηλάτου από τις φορολογητέες εκροές, στην οποία αναφερθήκαμε αναλυτικά ανωτέρω.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί φορολόγησης ανύπαρκτου εισοδήματος, κατά παράβαση διατάξεων του Συντάγματος, εσφαλμένης εκτίμησης και προσέγγισης των πραγματικών περιστατικών και πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. .... και ειδικότερα:

1. Την επικύρωση των υπ' αρ. 913 &.....2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 & 2017, καθώς και της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.
2. Την τροποποίηση της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων**

	Ποσό
Μείωση φορολογικής ζημίας	2.495,18€

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων**

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	884,38€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	442,19€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>1.326,57€</b>

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων**

	<b>Ποσό καταλογισμού</b>
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	14.653,72€
Διαφορά φόρου	4.003,34€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν.4174/2013	2.001,67€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>6.005,01€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013*

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων**

	<b>Ποσό βάσει ελέγχου</b>	<b>Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.</b>	<b>Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου</b>
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	19.594,37€	19.594,37€	0,00€
Διαφορά φόρου	12.566,80€	12.508,74€	-58,06€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν.4174/2013	6.283,40€	6.254,37€	-29,03€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>18.850,20€</b>	<b>18.763,11€</b>	<b>-87,09€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013*

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

**Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.