



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09.04.2024

Αριθμός απόφασης: 927

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής) ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά: α) της υπ' αρ.....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και δ) της υπ' αρ.....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής βάσει των οριζόμενων στην Α1165/2022 (σε συνέχεια της με αρ.πρωτ. εισ/νουΕΜΠ/11.12.2023 αρχικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής στις 08.12.2023 μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (mail)), της 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 υπ' αρ.....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου, μειώθηκε για την προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (εκτροφή αιγοπροβάτων) η ζημία έτους και παρελθόντων ετών από 59.298,15€ βάσει δήλωσης σε 23.307,05€ βάσει ελέγχου, κατόπιν προσθήκης της καθαρής αξίας δαπανών, που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως λογιστικών διαφορών, ήτοι: α) δαπάνης ύψους 66,81€ που καταχώρησε δύο φορές στα απλογραφικά βιβλία της β) δαπανών ύψους 107,47€ των οποίων τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή (περ. γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013) γ) δαπανών άνω των 500,00€ έκαστη, συνολικού ύψους 34.912,08€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου

23 του Ν. 4172/2013) και δ) δαπανών μισθοδοσίας ύψους 904,74€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης μέσω τραπεζής (περ. ιδ΄ του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013).

Με την υπ΄ αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου, εξαλείφθηκε η δηλωθείσα ζημία παρελθόντων ετών ύψους 59.298,15€ και σε βάρος της προσφεύγουσας προέκυψε κύριος φόρος ποσού 1.911,02€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 955,51€, τέλη χαρτοσήμου ποσού 23,40€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω τελών ποσού 4,68€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 2,34€ και επί της εισφοράς ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 0,47€ καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.282,41€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.179,83€, κατόπιν α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά της μη δηλωθέντων μισθωμάτων 741,00€ επαγγελματικής στέγης εμβαδού 25,90 τ.μ. μισθωτηρίου με μισθώτρια την εταιρία «μηνιαίο μίσθωμα 1.300,00€) και β) προσθήκης στα καθαρά της κέρδη της καθαρής αξίας δαπανών, που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ως λογιστικών διαφορών, ήτοι: i) δαπανών ύψους 2.872,17€, των οποίων τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή (περ. γ΄ του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013) ii) δαπανών άνω των 500,00€ έκαστη, συνολικού ύψους 32.133,54€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β΄ του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και iii) δαπανών μισθοδοσίας ύψους 1.533,70€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης μέσω τραπεζής (περ. ιδ΄ του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013).

Με την υπ΄ αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση της προσφεύγουσας σε 32.255,30€ (έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση ύψους 32.297,12€ λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών α) του Φ.Π.Α. ποσού 25,79€ δαπανών ύψους 107,47€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα οικεία φορολογικά στοιχεία και β) του Φ.Π.Α. ποσού 16,03€ δαπάνης ύψους 66,81€, που καταχωρήθηκε δύο φορές στα απλογραφικά βιβλία της, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000.

Με την υπ΄ αρ.....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου, μειώθηκε το

πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση της προσφεύγουσας σε 33.619,49€ (έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση 34.231,50€) λόγω α) μείωσης του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση κατά 41,82€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 570,19€ δαπανών ύψους 2.872,17€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα οικεία φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του ν.4172/2013, και ΦΠΑ ν.2859/2000, δυνάμει της υπ' αρ.2023 εντολής ελέγχου φορολογικών ετών 2017 και 2018 του Προϊσταμένου

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

Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε δαπάνες που εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής της επιχείρησης καθώς μετά την έκδοση του με αρ.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου όσα στοιχεία προσκόμισε, ήτοι στοιχεία πληρωμών που έλαβαν χώρα διατραπεζικά, επιταγές πελατών της, καρτέλες προμηθευτών της (όπως της επιχείρησης «.....»), από τις οποίες προκύπτει ξεκάθαρα πληρωμή με μεταφορά ή με επιταγή, αντίγραφα επιταγών πελάτη της με τις οποίες πλήρωσε τιμολόγια προμηθευτών της, δεν κρίθηκαν ικανά προς απόδειξη ότι οι πληρωμές των τιμολογίων έγιναν μέσω τραπεζής. Ζήτησε από τον έλεγχο να προβεί σε διασταυρωτικό έλεγχο με τους προμηθευτές της. Τα στοιχεία που έθεσε στον έλεγχο τα συνυποβάλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή (αρχείο) και αιτείται να γίνουν δεκτά ακόμη και για μικρότερα ποσά.

Όσον αφορά τη μισθοδοσία για το ποσό των 8.000,00€ εσφαλμένα ο έλεγχος επικαλείται ότι δεν πληρώθηκε μέσω τραπεζής διότι δεν κατάφερε να εντοπίσει μέσω τραπεζής μισθό εργαζόμενου μόνο για δύο μήνες περίπου 1.250,00€ και για τα δύο έτη 2017 και 2018.

Τέλος τα αποδεικτικά στοιχεία 2017 και 2018 τα τηρούσε μέχρι τις 19.10.2018 στο σταθμό αυτοκινήτου επί της οδού και από 20.10.2018 τα μετέφερε στην οδό και από τον Ιούλιο του 2020 τα μετέφερε όλα στο, συνεπώς κάποια στοιχεία μπορεί και να έχουν χαθεί, όπως πληρωμές μέσω τραπεζής σε προμηθευτές της. Ο δε τραπεζικός της λογαριασμός ήταν δεσμευμένος για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ 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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» διευκρινίζεται ότι:

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της....

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.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες 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 εγκυκλίους μας...»

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, στις παρ. 2, 4, 5 & 8 της ΠΟΛ.1216/1.10.2014 σημειώνεται ότι:

«2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1055/2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της

αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η

καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν. 4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες). 3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων, -Η χρήση τραπεζικής επιταγής, -Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού. 4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της

όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους, οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. [...]. 6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές,

διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248). Δηλαδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλείδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 - παραδείγματα - εφαρμογές -σχόλια - Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

Επειδή, στο 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. ... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις

υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. 2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου. 3. «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων».

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012).

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ασκούσα ατομική επιχείρηση (εκτροφή αιγοπροβάτων) στο

Επειδή, από τον γενόμενο έλεγχο της φορολογικής αρχής, στο φορολογικό έτος 2017 δεν αναγνωρίστηκαν, καταρχήν, αγορές/δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας (λογιστικές διαφορές), ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

α) Δαπάνη καθαρής αξίας 66,81€ που καταχωρήθηκε δύο φορές στα απλογραφικά βιβλία της επιχείρησης.

β) Δαπάνες, συνολικής καθαρής αξίας 107,47€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή τα οικεία φορολογικά στοιχεία (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013)

Ημερομηνία	Παραστατικό	Απολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
31/12/2017	ΤΔΑ.***	.....	16,13	3,87
31/12/2017	ΤΔΑ.***	.....	91,34	21,92

			107,47€	25,79€
--	--	--	----------------	---------------

γ) Δαπάνες άνω των 500,00€ έκαστη, συνολικής καθαρής αξίας 88.868,88€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013). Συγκεκριμένα:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
26/01/2017	790,77	189,78
01/02/2017	1.493,01	347,37
03/02/2017	741,98	109,25
28/02/2017	602,74	144,66
01/03/2017	5.481,00	1.315,44
01/03/2017	7.035,00	1.688,40
10/03/2017	1.490,00	357,60
10/03/2017	1.305,00	313,20
14/03/2017	2.072,00	269,36
15/03/2017	1.290,50	309,72
15/03/2017	2.317,41	306,40
27/03/2017	885,81	115,16
03/04/2017	750,00	180,00
05/04/2017	2.732,85	374,87
10/04/2017	741,00	167,04
12/04/2017	2.535,05	608,41
26/04/2017	986,04	236,65
29/04/2017	4.884,21	1.172,21
02/05/2017	820,00	196,80
06/05/2017	2.437,33	420,70
11/05/2017	2.868,00	642,12
15/05/2017	1.200,00	288,00
30/05/2017	2.354,40	306,07
31/05/2017	630,00	81,90
09/06/2017	1.320,00	316,80
17/07/2017	1.013,40	243,22
18/07/2017	2.441,40	317,38
19/07/2017	1.200,00	288,00
20/07/2017	2.622,54	340,93
02/08/2017	1.200,00	288,00
02/08/2017	600,00	144,00
20/09/2017	987,73	138,03
29/09/2017	981,85	235,64
01/10/2017	1.600,00	384,00
01/10/2017	2.685,00	644,40
01/10/2017	2.665,00	346,45
22/10/2017	5.348,00	695,24

31/10/2017	.....	.....	575,00	138,00
09/11/2017	.....	.....	1.035,00	248,40
09/11/2017	.....	.....	1.035,00	248,40
10/11/2017	.....	.....	1.200,00	288,00
15/11/2017	.....	.....	2.704,00	351,52
20/11/2017	.....	.....	1.856,20	241,31
21/11/2017	.....	.....	4.677,16	1.122,52
28/11/2017	.....	.....	653,00	156,72
29/11/2017	.....	.....	2.024,50	485,88
			88.868,88€	

Κατόπιν προσκόμισης πλήθους αποδεικτικών στοιχείων εξόφλησης μέσω τραπέζης για δαπάνες αξίας άνω των 500,00€ (όπως αποτυπώνονται στις σελ. 26-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου) με το με αρ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας, σε απάντηση του με αρ.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, η φορολογική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τις κάτωθι δαπάνες:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΣΤΟ ΣΔΕ
01/02/2017	1.493,01	347,37	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΗ .
03/02/2017	741,98	109,25	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ 886,76 ΕΥΡΩ
28/02/2017	602,74	144,66	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΗ .
01/03/2017	7.035,00	1.688,40	ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ .. (ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ)
10/03/2017	1.490,00	357,60	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
10/03/2017	1.305,00	313,20	ΕΞΟΦΛΗΣΗ 10-03-2017 1618,20€ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
14/03/2017	2.072,00	269,36	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
15/03/2017	2.317,41	306,40	ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΕΞΟΦΛΗΘΕΙ ΑΚΟΜΑ - ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΑΚΟΜΑ ΚΑΙ ΣΗΜΕΡΑ ΠΕΡΙΠΟΥ 6000€
27/03/2017	885,81	115,16	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
10/04/2017	741,00	167,04	ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΑΚΟΜΗ
12/04/2017	2.535,05	608,41	ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΕΞΟΦΛΗΘΕΙ ΑΚΟΜΑ - ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΑΚΟΜΑ ΚΑΙ ΣΗΜΕΡΑ ΠΕΡΙΠΟΥ 6000€
06/05/2017	2.437,33	420,70	ΠΡΟΚΟΜΙΣΕ ΕΠΤΓ . & ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ..€
15/05/2017	1.200,00	288,00	ΚΤΘ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΗΣ . ....6 1000€

31/05/2017	.....	.....	630,00	81,90	.... 500€, ...€€
17/07/2017	.....	.....	1.013,40	243,22	ΕΠΤΓ ...
19/07/2017	.....	.....	1.200,00	288,00	ΚΤΘ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΗΣ .+ ΕΠΤΓ ..
20/09/2017	.....	.....	987,73	138,03	ΠΡΟΚΟΜΙΣΕ ΕΠΤΓ ... & ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ 21/12/2017- 1.000,00€ & 21/12/2017-1.000,00€
29/09/2017	.....	.....	981,85	235,64	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖ ...
01/10/2017	.....	.....	2.685,00	644,40	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
31/10/2017	.....	.....	575,00	138,00	ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΑΚΟΜΗ
10/11/2017	.....	.....	1.200,00	288,00	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ 1100€ (21- 12-17) & 324,90€ (15-07-19)
29/11/2017	.....	.....	2.024,50	485,88	500 € ΕΠΤΓ
		Σύνολο	53.956,80€		

Συνεπώς για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **34.912,08€ (88.868,88€ μείον 53.956,80€)** δεν αποδείχθηκε η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

δ) Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 904,74€, που αφορούν τις καταβληθείσες αμοιβές στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί εξόφληση με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013

Κατόπιν των ανωτέρω, το σύνολο των μη εκπιπόμενων δαπανών των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2017 ανήλθε, βάσει ελέγχου, στο ποσό των **35.991,10€**.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκαν μισθώματα ύψους 741,00€ από τη μίσθωση επαγγελματικής στέγης εμβαδού 25.90 τ.μ. στη(από διαφορά που προέκυψε μεταξύ του με αρ. μισθωτηρίου με μισθώτρια την εταιρίαμε μηνιαίο μίσθωμα 1.300,00€ και των δηλωθέντων μισθωμάτων ποσού 2.550,00€ (βάσει του εντύπου Ε2 κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων έτους 2018 με μηνιαίο μίσθωμα 1.000,00€) κατά το χρονικό διάστημα 15.10.2018-31.10.2018.

Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας

α) Δαπάνες καθαρής αξίας 2.872,17€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή τα οικεία φορολογικά στοιχεία (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013). Συγκεκριμένα:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
------------	-------------	------------	-------------	-----

01/10/2018	ΤΔΑ.***	.....	276,94	52,84
01/10/2018	ΤΔΑ.***	.....	10,00	2,40
01/10/2018	ΤΔΑ.***	.....	50,00	6,50
01/10/2018	ΤΔΑ.***	.....	24,70	6,13
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	192,32	25,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	192,32	25,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	194,32	25,26
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	193,32	25,13
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	34,67	4,51
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	34,68	4,51
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	34,67	4,51
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	34,67	4,51
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	300,00	72,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	377,30	90,55
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	288,30	69,19
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	200,00	48,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	100,00	24,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	100,00	24,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	100,00	24,00
31/12/2018	ΤΔΑ.***	.....	133,96	32,15
			2.872,17€	570,19€

β) Δαπάνες άνω των 500,00€ έκαστη, συνολικής καθαρής αξίας 47.395,58€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013). Σημειώνεται ότι συνυπολογίστηκε η φορολογική αναμόρφωση δαπανών, ύψους 6.389,77€, στην οποία προέβη η προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
15/03/2018	2.539,26	330,1
18/03/2018	885,00	115
02/04/2018	849,68	191,54
10/04/2018	1.578,09	209,16
13/04/2018	3.542,00	460
13/04/2018	709,00	98,66
03/05/2018	3.209,60	417,25
11/05/2018	3.458,45	449,6
11/05/2018	940,50	225,72
12/05/2018	717,50	100,7
30/05/2018	2.598,00	337,74
06/06/2018	516,18	69,75
13/06/2018	3.254,70	423,11

30/06/2018	.....	.....	1.413,24	339,18
28/07/2018	.....	.....	995,50	238,92
07/08/2018	.....	.....	2.791,80	362,93
31/08/2018	.....	.....	944,10	122,73
01/09/2018	.....	.....	3.372,60	438,43
14/09/2018	.....	.....	1.502,60	195,34
01/10/2018	.....	.....	2.079,70	270,36
01/10/2018	.....	.....	1.365,00	177,45
01/10/2018	.....	.....	3.388,20	440,47
09/10/2018	.....	.....	556,00	133,44
11/10/2018	.....	.....	916,03	119,08
18/10/2018	.....	.....	542,57	79,52
13/11/2018	.....	.....	633,30	82,33
31/12/2018	.....	.....	1.000,98	240,23
31/12/2018	.....	.....	1.096,00	263,04
			47.395,58€	

Κατόπιν προσκόμισης πλήθους αποδεικτικών στοιχείων εξόφλησης μέσω τραπεζής για δαπάνες αξίας άνω των 500,00€ (όπως αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελ. 26-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου) με το με αρ. πρωτ. 1123515ΕΙ2023 υπόμνημα της προσφεύγουσας, σε απάντηση του με αρ. 319/18.09.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, η φορολογική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της τις κάτωθι δαπάνες:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΣΤΟ ΣΔΕ
15/03/2018	2.539,26	330,10	ΕΦΕΡΕ ΔΙΑΦΟΡΑ EXTRAIT ΓΙΑ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ENANTI
02/04/2018	849,68	191,54	ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΑΚΟΜΗ
10/04/2018	1.578,09	209,16	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ Η ΕΠΤΓ ALPHABANK ... & ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ
11/05/2018	940,50	225,72	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
30/06/2018	1.413,24	339,18	EXTRAIT ΤΡΑΠΕΖΑΣ
28/07/2018	995,50	238,92	ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ 700€ ΚΑΙ EXTRAIT 500€
09/10/2018	556,00	133,44	ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΑΚΟΜΗ
		Σύνολο	8.872,27€		

Συνεπώς για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 38.523,31€ (47.395,58€ μείον 8.872,27€) δεν αποδείχθηκε η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με την με αρ.2020 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με την οποία είχε προβεί σε αναμόρφωση δαπανών ύψους 6.389,77€ (κωδ.2022) αυτές ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο με αποτέλεσμα το τελικό ποσό που κρίθηκε από τον έλεγχο, ως λογιστική διαφορά, να περιοριστεί σε **32.133,54€** (38.523,31€ μείον 6.389,77€)

γ) Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.533,70€, που αφορούν τις καταβληθείσες αμοιβές στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013)

Κατόπιν των ανωτέρω, το σύνολο των μη εκπιπόμενων δαπανών των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2018 ανήλθε, βάσει ελέγχου, στο ποσό των **36.539,41€**.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησής της ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	122.313,14	122.313,14	0,00
Μείον κόστος πωληθέντων	75.583,91	75.583,91	0,00
Μείον δαπάνες χρήσης	66.307,38	66.133,10	-174,28
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-19.578,15	-19.403,87	174,28
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες	1.453,50	37.270,32	35.816,82
Ζημία/Κέρδη	-18.124,65	17.866,45	35.991,10

Φορολογικό έτος 2018

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	158.672,14	158.672,14	0,00
Μείον κόστος πωληθέντων	96.723,43	96.723,43	0,00
Μείον δαπάνες χρήσης	64.807,25	61.935,08	-2.872,17
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-2.858,54	13,63	2.872,17
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες	6.443,77	40.111,01	33.667,24
Κέρδη	3.585,23	40.124,64	36.539,41

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών α) του Φ.Π.Α. ποσού 25,79€ δαπανών ύψους 107,47€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα οικεία φορολογικά στοιχεία και β) του Φ.Π.Α. ποσού 16,03€ δαπάνης ύψους 66,81€ που καταχωρήθηκε δύο φορές στα απλογραφικά βιβλία της, σύμφωνα με το άρθρο 32 του

ν.2859/2000 στη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 και λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ύψους 41,82€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 570,19€ δαπανών ύψους 2.872,17€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα οικεία φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000, στη φορολογική περίοδο 01.01.2018 -31.12.2018 επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	διαφορά
Φορολογητέες εισροές	150.372,68	150.198,40	174,28
Υπόλοιπο φόρου εισροών	43.449,75	43.407,93	41,82

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	διαφορά
Φορολογητέες εισροές	121.104,18	118.232,01	2.872,17
Υπόλοιπο φόρου εισροών	51.259,22	50.647,21	612,01

Επειδή, αναφορικά με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....», από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι διενεργούνταν πληρωμές έναντι λογαριασμού από την προσφεύγουσα προς την ανωτέρω επιχείρηση. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή αποδείξεις είσπραξης επιταγών της «.....», εκ των οποίων μόνον ορισμένες είχαν συνημμένο το αντίγραφο του στελέχους της αναγραφόμενης επιταγής κα από τα extrait τραπεζών για καταθέσεις στον λογαριασμό της εν λόγω προμηθεύτριας επιχείρησης. Καθόσον δε τα στοιχεία πληρωμών δεν συμφωνούσαν με τις αξίες των παραστατικών, η ελεγκτική αρχή άθροισε τις αξίες των τιμολογίων και τις αξίες των στοιχείων εξόφλησης και για τα δύο ελεγχόμενα έτη (συνολική αξία επιταγών ποσού 23.424,67€ και συνολική αξία extrait τραπεζών, ποσού 28.808,20€, ήτοι συνολικού ποσού 52.232,87€).

Το 2017 οι συναλλαγές με τη «.....» ανέρχονταν σε 31.364,99€ το οποίο καλύφθηκε από τις ως άνω τραπεζικές καταθέσεις συνολικής αξίας 52.232,87€ και από το υπόλοιπο ποσό των 20.867,88€ (52.232,87€-31.364,99€) των καταθέσεων καλύφθηκε μόνο ένα μέρος από τις συναλλαγές έτους 2018, ύψους 44.196,85€. Για το υπόλοιπο ποσό των 23.328,97€ δεν προσκομίστηκαν αποδεικτά στοιχεία πληρωμής μέσω τραπεζής για ποσά άνω των 500,00€ (δεν έγιναν δεκτές οι απλές αποδείξεις παραλαβής επιταγών ή μετρητών ή καταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό, καρτέλες πελατών/προμηθευτών με τις κινήσεις καταθέσεων ή με στοιχεία

επιταγών, εφόσον δεν συνοδεύονταν από σχετικά αποδεικτικά στοιχεία της εκάστοτε τραπεζικής κίνησης).

Επειδή, αναφορικά με τους καταβληθέντες μισθούς σε εργαζομένους της, η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 904,74€, φορολογικού έτους 2017 και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.533,70€ φορολογικού έτους 2018, συνεπώς αυτές δεν δύναται να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε νέα στοιχεία πέραν αυτών που είχε προσκομίσει στη φορολογική αρχή και αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελ. σελ. 26.-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τη διαμόρφωση του πορίσματος ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης από τη φορολογική αρχή δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ.)/**11.12.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ.....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Μη αναγνωριζόμενη ζημία	35.991,10€
Διαφορά φόρου	0,00€

Η υπ' αρ.**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Μη αναγνωριζόμενη ζημία	59.298,15€
-------------------------	------------

Διαφορά φόρου	1.911,02€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	955,51€
Τέλη χαρτοσήμου	23,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2,34€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	4,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	0,47€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.282,41€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.179,83€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

γ) Η υπ' αρ.**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017

Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	41,82€
---	--------

δ) Η υπ' αρ.....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου

Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	612,01€
---	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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