



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-05-2020

Αριθμός απόφασης: 936

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. 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».

5. Την από **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με διακριτικό τίτλο «...» με **ΑΦΜ ...**, με έδρα στην ... -με αντικείμενο εργασιών Χονδρικό Εμπόριο και αντιπροσωπευία αλκοολούχων ποτών κατά **α)** της υπ' αρ. .../**20-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 και **β)** της υπ' αρ. .../**20-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τη προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «...» με διακριτικό τίτλο «...» και **ΑΦΜ ...** 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 τη με αριθ. .../**20-12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας κύριος φόρος ύψους **1.166,27€**, πλέον πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **116,63€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **1.282,90€**, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών, που δεν πληρούν τις οριζόμενες στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης συνολικού ποσού **4.021,63€**. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κοινοποιήθηκε νόμιμα στη προσφεύγουσα, στις 20-12-2019.

-Με τη με αριθ. .../**20-12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας διαφορά Φ.Π.Α ύψους **9.352,34€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ύψους **4.030,25€**, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **13.382,59€**, Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, στις 20-12-2019 με έκθεση επίδοσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.2859/2000 « φ.π.α », του Ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας

Εισοδήματος», του Ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» καθώς και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017 δυνάμει της υπ' αρ .../12-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και προέκυψαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος.

Α) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες από φόρους, πρόστιμα και ποινές, ύψους **79,30€**, ως ακολούθως:

Αριθμ λογαριασμού	περιγραφή	Συνολική αξία σε €
62.05.99.01	Παραβάσεις κοκ	120,00
63.98.0001	Τελος επιτηδεύματος	500,00
63.98.0002	Φόρος μερίσματος 10% των εταίρων	4.198,25
63.98.0900	ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στην φορολογία εισοδήματος	175,73
ΣΥΝΟΛΟ		4.993,98
Μείον ποσό που δηλώθηκε με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης στον κωδ.2020, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .		4.914,68
Διαφορά που δεν δηλώθηκε και προστίθεται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη.		79,39

β) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες λογ. 64-01-00-001 «έξοδα ταξιδίων εσωτερικού», ύψους 3.280,63€ ως ακολούθως:

Παραστατικό	Προμηθευτής	Παρεχόμενη υπηρεσία	Συνολική αξία
Τ.Π.Υ. .../6-2-15	...	Διαμονή Κ. ... 5,6-2-2015 στη ...	88,13€
Τ.Π.Υ. .../7-2-2015	...	Διαμονή Κ. ... 6,7-2-2015 στην ...	86,14€

A.Π.Υ. .../21-4-2015		Διαμονή από 19/4 έως 21/4/15 στην Άνδρο	95,23€
A.Π. .../29-5-2015		Αεροπ. Εισιτήριο Αθήνα – Θεσσαλονίκη 29-5-2015	85,63€
Τ.Π.Υ. .../18-8-2015		Διαμονή Κ ... 16-18/8/2015 στη Σαντορίνη	450,00€
TIM. .../22-8-2015		Διαμονή ... 18-22/8/2015 στην Ίο	1.424,50€
Τ.Π.Υ. .../31-12-2015		Διαμονή Κ. ... 30/12/2015 – 2/1/2016 στο Πήλιο	1.051,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	3.280,63€

Για τις δαπάνες αυτές ύψους 3.280,63€ δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο, που να συνδέει τις δαπάνες αυτές με την παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης (όπως στοιχεία επαγγελματικών συνεδρίων, επιχειρηματικών προβολών ή εκθέσεων, στοιχεία πελατών ή προμηθευτών σε αντίστοιχες περιοχές), ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται και προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη.

Γ) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες λογ. 63.98.0900 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος» ύψους 175,73€, ως ακολούθως:

Παραστατικό	Προμηθευτής	Παρεχόμενη υπηρεσία	Συνολική αξία σε €
Τ.Π.Υ. .../6-2-15	...	Διαμονή Κ. ... 5,6-2-2015 στη Δράμα	8,87
Τ.Π.Υ. .../7-2-2015	...	Διαμονή Κ. ... 6,7-2-2015 στην Ξάνθη	5,86
Τ.Π.Υ. .../31-12-2015	...	Διαμονή Κ. ... 30/12/2015 – 2/1/2016 στο Πήλιο	161,00

		ΣΥΝΟΛΟ	175,73
--	--	---------------	---------------

Ο λ/σμός αυτός έχει επιβαρυνθεί με το ποσό των 175.73€ που αφορά ΦΠΑ δαπανών του λογαριασμού 64-01-00-001 «έξοδα ταξιδίων εσωτερικού», οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου το ποσό του ΦΠΑ ύψους 175,73 € προστίθεται σαν λογιστική διαφορά γιατί απαραίτητη προϋπόθεση για την αναγνώρισή του είναι οι δαπάνες στις οποίες αναφέρεται να αναγνωρίζονται από τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Δ) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες λογ.62.07 «έξοδα μεταφορικών μέσων» ύψους **90,27€**, ως ακολούθως: α) το ΤΔΑ .../27.4.2015 καθαρής αξίας 60,18€ πλέον φπα 23% 13,84 € για τοποθέτηση ανταλλακτικών (δύο τάπες) σε αυτοκίνητο, χωρίς να αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος και β) το ΤΔΑ .../28.4.2015 καθαρής αξίας 30,09€ πλέον φπα 23% 6,92 € για τοποθέτηση ανταλλακτικών (1 ίντζα), σε αυτοκίνητο, χωρίς να αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, επειδή, δεν προκύπτει ότι έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης

-Ε) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 395,70 ευρώ καθώς και ο φ.π.α αυτών ύψους 90,99 ευρώ, λόγω διπλής καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία της.

παραστατικό	προμηθευτής	Λογ/σμός	Ημερ/νία 1 ^{ης} εγγραφής	Ημερ/νία 2 ^{ης} εγγραφής	Καθαρή αξία	φπα
Τιμ..../22.7.15	...	64.00.0300	22/07/15	22/07/15	8,13	1,87
Τιμ..../09.7.15	...	64.00.0300	09/07/15	09/07/15	1,22	0,28
Τιμ..../12.8.15	...	64.00.0300	12/08/15	12/08/15	2,44	0,56
Τιμ..../27.8.15	...	64.00.0300	25/08/15	25/08/15	8,94	2,06
Τ.Π.Υ..../16.9.15	...	62.07.0300	16/09/15	16/09/15	16,26	10,28
Τ.Π.Υ..../19.9.15	...	62.07.0300	19/09/15	19/09/15	44,71	72,21
ΤΔΑ .../7.10.15		62.07.0100	07/10/15	07/10/15	314,00	72,21
					395,70	90,99

Συνολικά δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο δαπάνες ύψους **4.021,63 ευρώ**, επειδή δεν πληρούν τις οριζόμενες στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, όπως αναφέρονται στην από 19/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στις σελ 34 έως 36.

Τα καθαρά φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν λογιστικά, με την προσθήκη των παραπάνω μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών, συνολικού ύψους **4.021,63 €**.

Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης φ.π.α. συνολικού ύψους **9.352,31 ευρώ**, όπως αναφέρονται στην από 19/12/2019 έκθεση ελέγχου φ.π.α., στις σελ. από 9 έως 13. Ειδικότερα:

α) δεν αναγνωρίστηκε ο φ.π.α. των παρακάτω πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου της ελεγχόμενης χρήσης ύψους **9.125,96€** που χορηγήθηκε από την προσφεύγουσα στους πελάτες **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5 του ν.2859/2000**, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.6 του ν.4308/2014 και τη πολ.1212/22-7-1996.

Αριθμός Τιμολογίου	πελάτης	Καθαρή αξία 23%	Καθαρή αξία 13%	φπα
.../2-2-2015	...	0,49		0,11
.../2-2-2015	...	2,67		0,61
.../2-2-2015	...	57,48		13,22
.../2-2-2015	...	4,04		0,93
.../2-2-2015	...	0,77		0,18
.../2-2-2015	...	2,34		0,54
.../27-2-2015	...	-3.387,03		-779,02
.../2-2-2015	...	19,03		4,38
.../9-3-2015	...	0,62		0,14
.../9-3-2015	...	3,44		0,79
.../9-3-2015	...	59,54		13,69
.../9-3-2015	...	2,19		0,5
.../9-3-2015	...	0,32		0,07
.../9-3-2015	...	1,21		0,28
.../9-3-2015	...	19,64		4,52
.../1-4-2015	...	2,12		0,49
.../1-4-2015	...	3,39		0,78
.../1-4-2015	...	34,38		7,91
.../1-4-2015	...	4,05		0,93
.../1-4-2015	...	1,59		0,37
.../1-4-2015	...	1,82		0,42
.../1-4-2015	...	11,77		2,71
.../21-4-2015	...	-935,07		-215,07
.../23-4-2015	...		-4,02	-0,52
.../27-4-2015	...	-300,00		-69,00
.../27-4-2015	...	-1473,15		-338,82
.../27-4-2015	...	-2107,07		-463,93
.../29-4-2015	...	-140,72		-32,37

655/30-4-2015	...	0,55	0,13
656/30-4-2015	...	1,58	0,36
.../30-4-2015	...	34,16	7,86
.../30-4-2015	...	2,33	0,54
.../30-4-2015	...	0,5	0,12
.../30-4-2015	...	3,01	0,69
.../30-4-2015	...	12,62	2,90
.../08-5-2015	...	-17,40	-4,00
.../14-5-2015	...	-425,00	-97,75
.../18-5-2015	...	-93,39	-21,48
.../30-5-2015	...	67,29	15,48
.../30-5-2015	...	-105,60	-24,29
.../30-5-2015	...	-330,74	-76,07
.../30-5-2015	...	-9,90	-2,28
.../30-5-2015	...	-46,06	-10,59
.../15-6-2015	...	-288,62	-66,38
.../30-6-2015	...	72,72	16,73
.../30-6-2015	...	-2.081,76	-478,8
.../30-6-2015	...	-541,03	-124,44
.../30-6-2015	...	-193,09	-44,41
.../30-6-2015	...	-75,33	-17,33
.../13-7-2015	...	-6622,07	-1.523,08
.../15-7-2015	...	-1.690,88	-388,90
.../15-7-2015	...	-130,42	-30,00
.../15-7-2015	...	-384,15	-88,35
.../24-7-2015	...	-198,70	-45,70
.../25-7-2015	...	-227,90	-52,42
.../25-7-2015	...	-32,46	-7,47
.../25-7-2015	...	-33,7	-7,75
.../25-7-2015	...	-105,00	-24,15
.../25-7-2015	...	-445,00	-102,35
.../25-7-2015	...	-26,1	-6,00
.../25-7-2015	...	-2.153,78	-495,37
.../25-7-2015	...	-41,14	-9,46
.../25-7-2015	...	-101,10	-23,25
.../25-7-2015	...	-89,90	-20,68
.../25-7-2015	...	-715,73	-164,62
.../25-7-2015	...	-46,8	-10,76
.../31-7-2015	...	67,34	15,49
.../31-7-2015	...	-218,13	-50,17
.../31-7-2015	...	-30,37	-6,99
.../31-7-2015	...	-961,20	-221,08
.../31-7-2015	...	-88,78	-20,42
.../04-8-2015	...	-814,09	-187,24
.../10-8-2015	...	-17,28	-3,97

.../10-8-2015	...	-26,20	-6,03
.../26-8-2015	...	-287,90	-66,22
.../31-8-2015	...	-84,95	-
.../31-8-2015	...	1446,93	20,68
.../23-9-2015	...	2879	332,79
.../30-9-2015	...	85,86	662,17
.../30-9-2015	...	1157,96	-
.../30-9-2015	...	-135,36	19,75
.../30-9-2015	...	-12,69	266,33
.../02-10-2015	...	-4,47	-31,13
.../31-10-2015	...	68,44	-2,92
.../31-10-2015	...	-161,28	-1,03
.../31-10-2015	...	-164,61	15,74
.../31-10-2015	...	-15,12	-37,09
.../31-10-2015	...	-22,92	-37,86
.../5-11-2015	...	153,06	-3,48
.../5-11-2015	...	530,98	-5,27
.../13-11-2015	...	200,00	35,2
.../13-11-2015	...	462,43	122,13
.../17-11-2015	...	151,61	46,00
.../30-11-2015	...	-49,38	106,36
.../30-11-2015	...	-184,32	34,87
.../30-11-2015	...	-926,64	-11,36
.../30-11-2015	...	-102,82	-42,39
.../31-12-2015	...	-42,67	-213,13
.../31-12-2015	...	-432,00	-23,65
.../31-12-2015	...	-1570,14	-9,81
.../31-12-2015	...	-185,44	-99,36
.../31-12-2015	...		-
.../31-12-2015	...		361,13
.../31-12-2015	...		-42,65
	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>39,675,84</u>	<u>4,02</u>
			<u>9,125,96</u>

β) δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φ.π.α. ύψους **114,60 ευρώ**, επειδή ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα οριζόμενα του **αρθ 33 παρ.2 του ν.2859/2000**, **δεν είχε κάνει διακανονισμό του παγίου** και συγκεκριμένα του ΦΙΧ με αρ.κυκλοφορίας ΝΗΙ ... που αγόρασε από τον ... με ΑΦΜ ... με το ΤΔΑ .../26.11.2012 καθαρής αξίας 1.250,00 ευρώ και φ.π.α 23% 287,50 ευρώ, το οποίο στη συνέχεια το απέσυρε στις 17.12.2015, για τα εναπομείναντα 2/5 του συνολικού φ.π.α., ήτοι: 286,75 χ2/5= 114,60 €.

γ) δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους **90,27€** και ο φ.π.α. που αναλογεί ύψους **20,76€** (λογ.62.07 «έξοδα μεταφορικών μέσων») **στη φορολογία εισοδήματος επειδή δεν προκύπτει ότι έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης** και κατ'επέκταση δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φ.π.α. αυτών των δαπανών συνολικού ύψους **20,76€** για τις οποίες εκδόθηκαν τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία: **α)** του ΤΔΑ .../27.4.2015 καθαρής αξίας 60,18€ πλέον φπα 23% **13,84€** για τοποθέτηση

ανταλλακτικών (δύο τάπες) σε αυτοκίνητο, χωρίς να αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος και **β)** του ΤΔΑ .../28.4.2015 καθαρής αξίας 30,09€ πλέον φπα 23% **6,92€** για τοποθέτηση ανταλλακτικών (1 ίντζα), σε αυτοκίνητο, χωρίς να αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

δ) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 397,70 ευρώ καθώς και ο φ.π.α αυτών ύψους **90,99 ευρώ**, λόγω διπλής καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-1.Εσφαλμένος ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος - εσφαλμένη απόρριψη έκπτωσης δαπανών των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και της ΠΟΛ.1113/2015

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή πρόσθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μεταξύ άλλων και τις αναφερόμενες στη σελίδα 35 της από 19-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δαπάνες ταξιδίων εσωτερικού, προβαίνοντας συνακόλουθα σε εκ νέου προσδιορισμό του οφειλόμενου εκ μέρους της εταιρίας φόρου εισοδήματος. Πλην όμως, δοθέντος ότι πρόκειται περί ταξιδίων που πραγματοποιήθηκαν προς τους σκοπούς της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, αρνείται το σύνολο των διαπιστώσεων του ελέγχου, αιτούμενη την αναμόρφωσή τους ως ακολούθως:

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τέθηκε γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, υπό την έννοια ότι εκπίπτουν όλες οι δαπάνες, κατ' αρχήν, που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπλέον πληρούν τα λοιπά κριτήρια του νόμου. Ειδικότερα, προκειμένου μια δαπάνη να αναγνωρισθεί ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, πρέπει:

α) Να πραγματοποιείται 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 την διοίκηση της επιχείρησης, ανεξαρτήτως αν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης. Οι δαπάνες πρέπει να πραγματοποιούνται για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, τη βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά, αποβλέποντας στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του κύκλου εργασιών της.

β) Να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, ήτοι να μην είναι εικονική ή μερικώς εικονική ή ανύπαρκτη ως προς το είδος, ή το πρόσωπο ή την αξία.

γ) Να αποδεικνύεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά και να εγγράφεται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιείται. Αναφορικά με τη συγκεκριμένη προϋπόθεση δέον όπως διευκρινιστεί ότι, μετά την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν 4308/2014), η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των μέχρι πρότινος γνωστών φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως π.χ., δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, συμβάσεις, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), την υποβληθείσα δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, προσκλήσεις και έντυπο υλικό συμμετοχής σε εμπορικές εκθέσεις κ.λπ.

δ). Να μην εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 ΚΦΕ.

Συνεπώς, οποιαδήποτε επιχειρηματική δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (Πολ. 1113/2015).

Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή όπως αβασίμως αρνήθηκε την έκπτωση δαπανών ταξιδίων που πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, χαρακτηρίζοντας τούτες ως μη παραγωγικές. Δοθέντος ότι κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της Εταιρίας αποτελεί το χονδρικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών, χυμών, αναψυκτικών και εμφιαλωμένων νερών, το δίκτυο δε των πελατών/προμηθευτών είναι ιδιαίτερα ευρύ, με συναλλαγές σε πολλές περιοχές ανά την Ελλάδα, δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες καλείται να μεταβεί στον τόπο εγκατάστασης των τελευταίων, προς διαπραγμάτευση των μεταξύ τους συναλλαγών και σύναψη εμπορικών συμφωνιών. Επιπρόσθετα, προς το σκοπό της διεύρυνσης του κύκλου εργασιών της, επιδιώκει να είναι συνεχώς ενημερωμένη για τις εξελίξεις στο χώρο των προϊόντων που εμπορεύεται, συμμετέχοντας σε εμπορικές εκθέσεις και επιμορφωτικά σεμινάρια ανά την Ελλάδα. Για το λόγο αυτό, το σύνολο των εταίρων της, ιδίως όμως ο νόμιμος εκπρόσωπος της Εταιρίας, αναγκάζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα να ταξιδεύει στο εσωτερικό, σε προορισμούς όπου διενεργούνται εμπορικές εκθέσεις ή επιμορφωτικά σεμινάρια, καθώς και σε προορισμούς στους οποίους η εταιρία έχει επεκτείνει τις εμπορικές της συναλλαγές.

Εν προκειμένω, η φορολογική διοίκηση απέρριψε την έκπτωση των κάτωθι δαπανών εκ του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας, χαρακτηρίζοντας αυτές ως μη παραγωγικές:

Παραστατικό	Παρεχόμενη υπηρεσία	Συνολική αξία
Τ.Π.Υ. .../6-2-15	Διαμονή Κ. ... 5,6-2-2015 στη Δράμα	88,13€
Τ.Π.Υ. .../7-2-2015	Διαμονή Κ. ... 6,7-2-2015 στην Ξάνθη	86,14€

A.Π.Υ. .../21-4-2015	Διαμονή από 19/4 έως 21/4/15 στην Άνδρο	95,23€
A.Π. .../29-5-2015	Αεροπ. Εισιτήριο Αθήνα – Θεσσαλονίκη 29-5-2015	85,63€
T.Π.Υ. .../18-8-2015	Διαμονή Κ ... 16-18/8/2015 στη Σαντορίνη	450,00€
TIM. .../22-8-2015	Διαμονή ... 18-22/8/2015 στην Ίο	1.424,50€
T.Π.Υ. .../31-12-2015	Διαμονή Κ. ... 30/12/2015 – 2/1/2016 στο Πήλιο	1.051,00€
ΣΥΝΟΛΟ		3.280,63€

Πλην όμως, οι ανωτέρω διενεργούμενες δαπάνες ταξιδίων, οι οποίες στην πλειοψηφία τους πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο το νόμιμο εκπρόσωπο της Εταιρίας, αποσκοπούσαν στη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και την ενίσχυση της παρουσίας της στην αγορά.

Ειδικότερα, προς απόδειξη της παραγωγικότητας των συγκεκριμένων δαπανών μας, προσκομίζει τα κάτωθι τιμολόγια αναφορικά με συναλλαγές της εταιρίας με προμηθευτές της που εδρεύουν στις ανωτέρω περιοχές:

Παραστατικό	Εκδότης	Συνολική αξία
T – ΔΑ .../19-8-2015	...	523,83€
T – ΔΑ .../5-8-2015	...	2.772,86€
T- .../23-12-2015	...	563,25€
T – ΔΑ .../19-2-2015	...	2.656,74€

Εκ των ανωτέρω καθίσταται πρόδηλο ότι η εκ μέρους του ελέγχου απορριφθείσα έκπτωση δαπανών, αφορά ταξίδια σε περιοχές στις οποίες αναπτύσσει συναλλακτική δράση η εταιρία. Τούτα δε πραγματοποιήθηκαν προς το σκοπό της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, ιδίως δε προς πραγματοποίηση αγορών από προμηθευτές της, προς διαπραγμάτευση των εμπορικών της συμφωνιών, καθώς και προς επέκταση της δραστηριότητας της εταιρίας σε κοντινούς προορισμούς. Δοθέντος, λοιπόν, ότι πρόκειται για παραγωγικές δαπάνες της εταιρίας που νομίμως αποδεικνύονται

σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρέπει να αναγνωρισθούν ως νομίμως εκπεστέες από τα ακαθάριστα εισοδήματά της, συνακόλουθα δε να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη υπ' αριθμόν .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

-2.Η μη αναγνώριση του Φ.Π.Α. των εκπτώσεων που χορηγήθηκε από την προσφεύγουσα στους πελάτες της, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας από τη φορολογική αρχή επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5 του ν.2859/2000 περί φπα σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.6 του ν.4308/2014 και την πολ 1212/22-7-1996 «εκπτώσεις τζίρου»

Όσον αφορά περαιτέρω στις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας, η φορολογική αρχή αρνήθηκε την αναγνώριση της εξαίρεσης από τη φορολογητέα βάση του Φ.Π.Α., εκπτώσεων που χορηγήθηκαν από την Εταιρία σε πελάτες της, επικαλούμενη το γεγονός ότι επρόκειτο για «εκπτώσεις λόγω κύκλου εργασιών, οι οποίες δε γνωστοποιήθηκαν κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2859/2000». Για το λόγο αυτό, έκρινε ως απορριπτέα τα φερόμενα ως εκδοθέντα εκ μέρους της πιστωτικά τιμολόγια εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών (όπως αυτά αναλυτικά καταγράφονται στις σελ. 9 – 10 του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου), και προχώρησε στον σε βάρος της καταλογισμό των αντίστοιχων ποσών Φ.Π.Α. συνολικής αξίας **9.125,99€** για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Πλην όμως, η ανωτέρω εκτίμηση ερείδεται επί εσφαλμένης νομικής και πραγματικής βάσης, για τους κάτωθι ιδίως λόγους:

B.1.Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 και την ΠΟΛ.1212/22.7.1996

B.2. Εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίσθηκε σε βάρος της Εταιρίας η παράβαση ότι εσφαλμένα εξαιρέθηκε από τη φορολογητέα βάση του Φ.Π.Α. τα αναφερόμενα στις σελίδες 9 και 10 της έκθεσης ελέγχου πιστωτικά τιμολόγια, με την αιτιολογία ότι **δεν υποβλήθηκε η γνωστοποίηση του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' του Ν. 2859/2000**, όπως απαιτείται, προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών. Ο έλεγχος φέρεται πως οδηγήθηκε σ' αυτό το συμπέρασμα, επειδή στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αναγραφόταν στο πεδίο «ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ» **το λεκτικό «ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΖΙΡΟΥ ΦΠΑ 23»**. Πλην όμως, όπως εκ των υστέρων διαπίστωσε η προσφεύγουσα, κατόπιν σχετικής έρευνας μεταξύ των υπαλλήλων που χειρίζονται τους μηχανισμούς εκδόσεως των παραστατικών για τις συναλλαγές της εταιρίας, **τούτο οφείλεται σε πλημμελή εκ μέρους τους χρήση του συστήματος έκδοσης τιμολογίων, λόγω άγνοιας**. Ειδικότερα, εκ του ίδιου του περιεχομένου των τιμολογίων του ελέγχου, καθίσταται φανερό ότι ορισμένοι εκ των υπαλλήλων της, προέβαιναν στην καταχώριση της αιτιολογίας εκδόσεως των τιμολογίων της στις «πρόσθετες παρατηρήσεις» και όχι στην περιγραφή της συναλλαγής, όπου και περιορίζονταν στην αναπαραγωγή της μη ανταποκρινόμενης στην πραγματικότητα αιτιολογίας της «έκπτωσης λόγω τζίρου». Τούτο, κατέστη εξ υπαρχής γνωστό στους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο, οι οποίοι παρέλειψαν να το συνεκτιμήσουν ζητώντας περαιτέρω διευκρινίσεις. Αναφορικά,

λοιπόν, με τα τιμολόγια που συνεπεία του ελέγχου χαρακτηρίστηκαν ως μη νομίμως εξαιρούμενα εκ της φορολογητέας βάσης του ΦΠΑ της εταιρίας μας, λεκτέα τα κάτωθι:

Ι. Πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν ενόψει της παρεμβολής τρίτων μεσαζόντων.

Όπως ήδη έθεσε υπόψιν των ελεγκτικών οργάνων με τις εμπροθέσμως υποβληθείσες απόψεις της εταιρίας επί του προσωρινού προσδιορισμού της φορολογικής της οφειλής (υπ' αριθ. πρωτοκ. .../5-11-2019 έγγραφες απόψεις της εταιρίας), μια συναλλακτική πρακτική που ακολουθείται από την εταιρία, χαρακτηριστική μεταξύ των εταιριών του κλάδου, είναι η ακόλουθη:

Ένα μεγάλο μέρος του πελατολογίου της υπογράφει με προμηθευτές της συμφωνητικά, τα οποία ουδέποτε κοινοποιούνται προς την προσφεύγουσα εταιρία. Με βάση, λοιπόν, την πορεία των καταναλώσεων-αγορών κάθε πελάτη της, και αναλόγως της μεταξύ τους συμφωνίας, **οι προμηθευτές της** επιλέγουν να εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια, τα οποία αφορούν είτε μια πρόσθετη εκ μέρους της παροχή (λ.χ. έκπτωση ή δωρεάν παροχή σε είδος), είτε κάποιο ελαττωματικό προϊόν (οπότε εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο προς αντικατάστασή του ή επιστροφή της αξίας του). Η συγκεκριμένη πρακτική ακολουθείται κατά βάσιν από μεγάλες εταιρίες - προμηθευτές της όπως, μεταξύ άλλων, οι ... SA, ..., ..., ... ΑΕ κ.α., οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, αφενός μεν **συνάπτουν συμφωνίες απευθείας με τους πελάτες της, αφετέρου δε τιμολογούν απευθείας προς αυτήν (ποτέ απευθείας σε πελάτες της), με αποτέλεσμα με τη σειρά της να λειτουργεί κατ' ουσίαν ως μεσάζων και προκειμένου να είναι σύννομη και να απεικονίζει φορολογικά τις αντίστοιχες συναλλαγές της, να εκδίδει πιστωτικά τιμολόγια απευθείας προς τους πελάτες για τα παραστατικά ή δώρα που φθάνουν στα χέρια της και τα οποία χορηγεί σ' αυτούς για λογαριασμό των προμηθευτών της.** Με άλλα λόγια, λοιπόν, η κατά τα ανωτέρω περιγραφόμενη συνήθης πρακτική της εταιρίας είχε ως εξής: οι προμηθευτές της εξέδιδαν πιστωτικά τιμολόγια απευθείας προς την εταιρία, αναγράφοντας στην αιτιολογία το όνομα του πελάτη προς τον οποίο καλούνταν να χορηγήσει τα συγκεκριμένα προϊόντα. Ακολούθως, η εταιρία με τη σειρά της, μόλις ελάμβανε από τους προμηθευτές της το εκδοθέν πιστωτικό τιμολόγιο, προέβαινε πάραυτα (συνήθως την ίδια ημέρα) στην παροχή των συμφωνηθέντων προϊόντων, εκπτώσεων κ.λπ, καθώς και στην έκδοση των αντίστοιχων πιστωτικών τιμολογίων προς τους πελάτες που της υποδείκνυαν οι προμηθευτές της, αναγράφοντας στις παρατηρήσεις τα προς την εταιρία εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια, δυνάμει των οποίων πρόβαινε στην εκάστοτε παροχή.

Ως εκ τούτου, καθίσταται πρόδηλο ότι η ως άνω συναλλακτική πρακτική εναπόκειται στον απόλυτο έλεγχο των προμηθευτών της, με αποτέλεσμα η εταιρία να μη γνωρίζει πότε θα εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια οι προμηθευτές της, ποιους πελάτες θα αφορούν, το ακριβές ποσό αυτών κ.λπ., ώστε να **προχωρήσει με τη σειρά της στη σύναψη και κατάθεση αντίστοιχων συμφωνητικών.** Για το λόγο αυτό, επιλέγουμε στα εκ μέρους της εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια να καταγράφει, υπό τη μορφή πρόσθετων σχολίων, τον προμηθευτή για λογαριασμό του οποίου συνάπτει τη σχετική

συμφωνία, καθώς και τον αριθμό των αντίστοιχων πιστωτικών τιμολογίων εκδόσεως του, προκειμένου να καθίσταται ευχερής η διασταύρωση και επαλήθευση της κατά τα ανωτέρω εκ μέρους της τηρούμενης συναλλακτικής πρακτικής. Το σύνολο των ανωτέρω τιμολογίων έθεσε υπόψιν των φορολογικών οργάνων κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς και μετέπειτα, κατά την υποβολή των απόψεων της εταιρίας επί του προσωρινού προσδιορισμού των οφειλόμενων φόρων, πλην όμως τούτα ουδέποτε ελήφθησαν υπόψιν, με αποτέλεσμα τον σε βάρος της εταιρίας καταλογισμό του Φ.Π.Α. που τους αναλογεί.

Προς απόδειξη των ανωτέρω αιτήθηκε τη χορήγηση των συμφωνητικών που οι προμηθευτές της συνήψαν με τους πελάτες της, για την εκπλήρωση των οποίων μεσολάβησε η εταιρία της. Ειδικότερα, πρόκειται για τα κάτωθι ιδιωτικά συμφωνητικά και τιμολόγια εκδόσεως της και εκδόσεως των προμηθευτών της :

Παραστατικό Κ. ...	Πελάτης	Παραστατικό Προμηθευτή	Ιδιωτικό συμφωνητικό προμηθευτή - πελάτη
.../15-7-2015	...	.../18-6-2015 της ...	.../21-9-2015
.../15-7-2015	...	.../18-6-2015 της ...	.../21-9-2015
.../25-7-2015	...	.../1-12-2014 της ... A.E.	... A.E.
.../25-7-2015	...	.../2-6-2015 τηςA.E.	... A.E.
.../25-7-2015	... IKE	ΔΑΠ .../3-2-2015 ...	Για συμφωνία Γ' τριμήνου 2014
.../29-4-2015	...	.../24-11-2015 της A.E.	Το από 26-10-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό
.../27-2-2015	... IKE	.../6-2-2015 της ...	Τα από 1-1- 2014 και 1-10-2015 συμφωνητικά της

			... με τον όμιλο ...
.../27-4-2015	... ΙΚΕ	.../31-3-2015 της ...	Τα από 1-1- 2014 και 1-10-2015 συμφωνητικά της ... με τον όμιλο ...
.../27-4-2015	... ΙΚΕ	.../31-3-2015 της ...	Τα από 1-1- 2014 και 1-10-2015 συμφωνητικά της ... με τον όμιλο ...
.../13-7-2015	... ΙΚΕ	.../30-6-2015 της ...	Τα από 1-1- 2014 και 1-10-2015 συμφωνητικά της ... με τον όμιλο ...
.../25-7-2015	...	.../20-1-2015 και .../20-1-2015 της ... ΑΒΕΕΠ	Το υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό
.../14-5-2015	...	.../11-5-2015 της ... ΑΒΕΕΠ	Το υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό
.../25-7-2015	...	.../26-6-2015 της ... ΑΒΕΕΠ	Υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό
.../25-7-2015	...	.../20-1-2015 της .. ΑΒΕΕΠ	Υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό
.../25-7-2015	... ΕΠΕ	.../10-12-2014 της ... ΑΒΕΕΠ	Υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό
.../24-7-2015	...	.../11-5-2015 και .../11-5-2015 της ... ΑΒΕΕΠ	Υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό
.../24-7-2015	...	.../26-6-2015 της ... ΑΒΕΕΠ	Υπ' αριθμόν ... συμφωνητικό

.../15-6-2015	... IKE	.../22-5-2015 της ...	... AE
		AE	
.../18-5-2015	...	.../22-1-2015 της ...	... AE
		...AE	
.../25-7-2015	... IKE	.../16-6-2015 της ...	... AE
		AE	
.../25-7-2015	...	.../29-5-2015 της ...	... AE
		AE	
.../25-7-2015	... AE	.../19-12-2014 της ...	... AE
		... AE	
.../25-7-2015	... OE	.../16-1-2015 της ...	... AE
		AE	
.../26-8-2015	... IKE	.../7-8-2015 της ...	...AE
		AE	
.../21-4-2015		.../23-1-2015 της ...	Υπ' αριθμόν ...
		ABEEΠ	συμφωνητικό
.../27-4-2015	...	.../31-12-2014 της ...	... AEEE (έχει λυθεί)
		... AEEE	

Εκ των ανωτέρω, καθίσταται πρόδηλο ότι δεν τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 περί εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, προκειμένου να εφαρμοσθεί η συγκεκριμένη διάταξη απαιτείται να πρόκειται για εκπτώσεις (bonus) που χορηγούνται προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών **από τον προμηθευτή του**, οπότε και απαιτείται αντίστοιχη γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. εκ μέρους του προμηθευτή. Πλην όμως, εκ των ανωτέρω καθίσταται πρόδηλο ότι στο σύνολο των ανωτέρω συναλλαγών, **η εταιρία ενήργησε ως μεσάζουσα και όχι ως προμηθευτής** σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου. Τούτο δεν ελήφθη υπόψη εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, παρά το γεγονός ότι με το εμπροθέσμως κατατεθέν υπόμνημά της προσκόμισε ενώπιον αυτής το σύνολο των ανωτέρω τιμολογίων, με αποτέλεσμα τον όλως εσφαλμένο σε βάρος της καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α.

II. Πιστωτικά τιμολόγια δυνάμει των οποίων χορηγήθηκε έκπτωση - Επίκληση της πολ.1212/22.7.1996 λόγω εξόφλησης «τοις μετρητοίς» ή έγκαιρης εξόφλησης

Εν προκειμένω, πολλά από τα τιμολόγια, το Φ.Π.Α. των οποίων αρνήθηκε να εξαιρέσει ο έλεγχος από τη φορολογητέα βάση της εταιρίας, αφορούσαν περιπτώσεις εκ μέρους της **χορηγούμενων εκπτώσεων λόγω εξόφλησης δια καταβολής μετρητών, έγκαιρης εξόφλησης ή αντικατάστασης ελαττωματικών προϊόντων κ.λπ.** Τούτο έθεσε υπόψη της φορολογικής διοίκησης και με τις από 5-11-2019 έγγραφες απόψεις της, οι οποίες, ωστόσο, καθώς φαίνεται, δεν αξιολογήθηκαν κατά τον οριστικό προσδιορισμό του εκ μέρους της οφειλόμενου φόρου. Ειδικότερα, δέον όπως αναφερθεί ότι είθισται στις εμπορικές συναλλαγές, ιδίως δε στις πωλήσεις χονδρικής, να χορηγούνται εκπτώσεις σε περίπτωση έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος, πολλώ δε μάλλον όταν αυτή γίνεται τοις μετρητοίς. Στο πλαίσιο, λοιπόν, της πολυετούς και αгаσής συνεργασίας της με ορισμένους πελάτες, συμφώνησε τη χορήγηση εκπτώσεων (υπό τη μορφή επιβράβευσης), σε κάθε περίπτωση έγκαιρης εξόφλησης των εκ μέρους τους υποχρεώσεων ή εξόφλησης δια καταβολής μετρητών.

Η συγκεκριμένη δε εκ μέρους της ακολουθούμενη συναλλακτική πρακτική, εντάθηκε έτι περαιτέρω από τον Ιούλιο του 2015 και εφεξής, ενόψει και της επιβολής των κεφαλαιακών περιορισμών (capital control), γεγονός που κλόνισε ανεπανόρθωτα τον εμπορικό κλάδο. Προκειμένου, λοιπόν, να καταστεί ευχερής η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας, πολλοί από τους πελάτες/προμηθευτές της απαίτησαν την επαναδιαπραγμάτευση των όρων της συναλλακτικής της σχέσης, θέτοντας της ακόμα και ζήτημα συνέχισης της μεταξύ τους συνεργασίας, σε περίπτωση που δεν προέβαινε σε τροποποίηση της τιμολογιακής της πολιτικής και πρακτικής. Μεταξύ, λοιπόν, των συναλλακτικών πρακτικών στις οποίες αναγκάστηκε να καταφύγει (όπως συνέβη και με το σύνολο σχεδόν των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον κλάδο του εμπορίου), συγκαταλέγονται η χορήγηση εκπτώσεων σε περίπτωση έγκαιρης εξόφλησης ή δια καταβολής μετρητών, η αποστολή προεμβασμάτων προς ορισμένους πελάτες/προμηθευτές της, με συνακόλουθη πίστωση του ποσού αυτών εκδίδοντας πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης κ.α.

Εξάλλου, προκειμένου να είναι σύννομη, επέλεξε να αποτυπώνει το σύνολο των ανωτέρω και επί του ίδιου του σώματος των εκ μέρους της εκδοθέντων τιμολογίων, ως ειδική αιτιολογία **στο πεδίο των «παρατηρήσεων».** Όπως, όμως, ήδη αναφέρθηκε, η φορολογική διοίκηση παρέλειψε να συνεκτιμήσει τα ανωτέρω κατά την έκδοση της υπ' αριθμόν .../20-12-2019 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, οδηγούμενη σε πλημμελή εφαρμογή των οικείων νομοθετικών διατάξεων.

Πρόκειται, ειδικότερα, για τις κάτωθι περιπτώσεις:

1. Πιστωτικά τιμολόγια λόγω εξόφλησης δια καταβολής μετρητών:

Παραστατικό	Πελάτης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.../2-2-2015	...	0,49	0,11
.../2-2-2015	...	2,67	0,61
.../2-2-2015	...	57,48	13,22
.../2-2-2015	...	4,04	0,93
.../2-2-2015	...	0,77	0,18
.../2-2-2015	...	2,34	0,54
.../2-2-2015	...	19,03	4,38
.../9-3-2015	...	0,62	0,14
.../9-3-2015	...	3,44	0,79
.../9-3-2015	...	59,54	13,69
.../9-3-2015	...	2,19	0,5
.../9-3-2015	...	0,32	0,07
.../9-3-2015	...	1,21	0,28
.../9-3-2015	...	19,64	4,52
.../1-4-2015	...	2,12	0,49
.../1-4-2015	...	3,39	0,78
.../1-4-2015	...	34,38	7,91
.../1-4-2015	...	4,05	0,93
.../1-4-2015	...	1,59	0,37
.../1-4-2015	...	1,82	0,42

.../1-4-2015	...	11,77	2,71	
.../30-4-2015	...	0,55	0,13	
.../30-4-2015	...	1,58	0,36	
.../30-4-2015	...	34,16	7,86	
.../30-4-2015	...	2,33	0,54	
.../30-4-2015	...	0,5	0,12	
.../30-4-2015	...	3,01	0,69	
.../30-4-2015	...	12,62	2,9	
.../30-5-2015	...	67,29	15,48	
.../30-5-2015	...	72,72	16,73	
.../31-7-2015	...	67,34	15,49	
.../10-8-2015	...	26,20	6,03	
.../31-8-2015	...	84,95	19,54	
.../30-9-2015	...	85,86	19,75	
.../31-10-2015	...	68,44	15,74	
.../30-11-2015	...	49,38	11,36	
.../31-12-2015	...	42,67	9,81	Το

σύνολο των ανωτέρω πιστωτικών τιμολογίων εκδόθηκε **ενόψει υπάρχουσας προφορικής συμφωνίας** με τους ανωτέρω πελάτες της, προς το σκοπό της «επιβράβευσης» της, σε κάθε περίπτωση που θα προέβαιναν σε εξόφληση των οφειλών τους με την καταβολή μετρητών. Όπως, εξάλλου, ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω, το γεγονός ότι ως αιτιολογία εκδόσεως αυτών, αναφέρεται η «έκπτωση τζίρου» οφείλεται σε παραδρομή και εσφαλμένο χειρισμό εκ μέρους ορισμένων υπαλλήλων της εταιρίας. Παρά ταύτα, η ορθή αιτιολογία εκδόσεως των πιστωτικών αυτών τιμολογίων αναγράφεται ως «πρόσθετη παρατήρηση» επί του σώματος ενός εκάστου εκ των τιμολογίων.

2. Πιστωτικά τιμολόγια λόγω έγκαιρης εξόφλησης:

Παραστατικό	Πελάτης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.../4-8-2015	...	814,09	187,24
.../31-8-2015	...	1446,93	332,79
.../23-9-2015	...	2879	662,17
.../30-9-2015	...	1157,96	266,33
.../5-11-2015	...	153,06	35,2
.../5-11-2015	...	530,98	122,13
.../13-11-2015	...	200	46
.../13-11-2015	...	462,43	106,36
.../17-11-2015	...	151,61	34,87

Το σύνολο των ανωτέρω πιστωτικών τιμολογίων εκδόθηκε λόγω έγκαιρης εξόφλησης των οφειλών των ανωτέρω πελατών της. Προς επίρρωση αυτού, δέον όπως αναφερθεί ότι τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ενόσω είχαν ήδη επιβληθεί οι κεφαλαιακοί περιορισμοί (capital control), γεγονός που κατέστησε αναγκαία την επαναδιαπραγμάτευση των εμπορικών της συμφωνιών, εν γένει δε την αναθεώρηση της πολιτικής συναλλαγών της εταιρίας μας, μέσω της παροχής διευκολύνσεων και επιβραβεύσεων προς τους συνεπείς πελάτες της. Για το λόγο αυτό συμφωνήσε με ορισμένους εκ των πελατών της την επιβράβευσή τους δια της χορήγησης εκπτώσεων σε κάθε περίπτωση που προέβαιναν σε έγκαιρη αποπληρωμή των οφειλών τους προς την εταιρία.

Πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν λόγω διαφοράς στην ποιότητα ή την τιμή των πωλούμενων προϊόντων:

Παραστατικό	Πελάτης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.../23-4-2015	...	4,02	0,52

.../8-5-2015	...	17,4	4
.../25-7-2015	...	26,1	6
.../10-8-2015	...	17,28	3,97
.../2-10-2015	...	4,47	1,03

B.3. Κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται πρόδηλο ότι η εκ μέρους της έκδοση του συνόλου των ανωτέρω πιστωτικών τιμολογίων δεν αφορά χορηγούμενες προς τους πελάτες/προμηθευτές της εκπτώσεις επί τζίρου, ώστε να ιδρύεται αντίστοιχη υποχρέωσή της να υποβάλει αντίστοιχη γνωστοποίηση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αντιθέτως, **πρόκειται για εκπτώσεις που χορηγήθηκαν κατά τα ανωτέρω «επί πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα, εκπτώσεις λόγω διακανονισμού σε προσυμφωνηθέντα χρόνο (λ.χ. μετρητοίς ή διακανονισμού του τιμήματος σε σύντομο χρόνο κ.τ.λ.), εν γένει δε εκπτώσεις που δε συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών, αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια.**

Ως εκ τούτου, **οι κατά τα ανωτέρω χορηγούμενες εκπτώσεις εκ της Εταιρίας εμπίπτουν στις ρητώς κατονομαζόμενες στην ΠΟΛ.1212/22.7.1996 εγκύκλιο διαταγή, ως εξαιρούμενες από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν.2859/2000 («Κώδικας Φ.Π.Α.»).** Εξάλλου, με την παρ. 1β της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι «... Τα όσα αναφέρονται παραπάνω στην περίπτωση α' σχετικά με τις επί τιμολογίου εκπτώσεις έχουν εφαρμογή και για τις εκπτώσεις που χορηγούνται με πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.». Κατά συνέπεια, ευχερώς συνάγεται ότι **οι συγκεκριμένες εκπτώσεις δε συνδέονται με το τζίρο της επιχείρησης, ούτε χορηγούνται επί τη βάση αυτού,** η δε φορολογική αρχή έσφαλε κατά την άρνηση εξαίρεσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. εκ της φορολογητέας βάσης της εταιρίας. Για το λόγο, λοιπόν, αυτό, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμόν .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. πρέπει να ακυρωθεί, άλλως δε να τροποποιηθεί, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

4. Πιστωτικά τιμολόγια για εκπτώσεις που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια

Με το από 30-3-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας Εταιρίας και της Δ. ... ΑΕ, συμφωνήθηκαν οι ειδικότεροι όροι εμπορικής συνεργασίας τους, στο πλαίσιο της οποίας ανέλαβε την πώληση προς τον ανωτέρω πελάτη της ορισμένων προϊόντων σε προνομιακή τιμή. Στο πλαίσιο αυτής της συμφωνίας εκδόθηκαν τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρίας:

Παραστατικό	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.../30-5-2015	105,6	24,29
.../30-5-2015	330,74	76,07
.../30-5-2015	9,9	2,28
.../30-5-2015	46,06	10,59
.../30-5-2015	2081,76	478,8
.../30-6-2015	541,03	124,44
.../30-6-2015	193,09	44,41
.../30-6-2015	75,33	17,33
.../31-7-2015	218,13	50,17
.../31-7-2015	30,37	6,99
.../31-7-2015	961,2	221,08
.../31-7-2015	88,78	20,42
.../30-9-2015	135,36	31,13
.../30-9-2015	12,69	2,92
.../31-10-2015	161,28	37,09
.../31-10-2015	164,61	37,86
.../31-10-2015	15,12	3,48
.../31-10-2015	22,92	5,27
.../30-11-2015	184,32	42,39
.../30-11-2015	926,64	213,13
.../30-11-2015	102,82	23,65
.../31-12-2015	432	99,36
.../31-12-2015	1570,14	361,13
.../31-12-2015	185,44	42,65

Δοθέντος, λοιπόν, ότι πρόκειται για παροχές που αποφάσισε να χορηγήσει η εταιρία ως εμπορικά κίνητρα προς το σκοπό της διαμόρφωσης μιας υγιούς και μακροχρόνιας συνεργασίας με το συγκεκριμένο πελάτη μας (Δ. ... Α.Ε.), και όχι για εκπτώσεις που χορηγήθηκαν λόγω της εκ μέρους του επίτευξης συμφωνηθέντων στόχων κύκλου εργασιών, όλως εσφαλμένως προέβη η φορολογική διοίκηση σε χαρακτηρισμό τους ως εκπτώσεων τζίρου, αρνούμενη την εξαίρεσή τους από τη φορολογητέα βάση Φ.Π.Α. Τα ανωτέρω αποτυπώνονται και επί του ίδιου του ως άνω από 30-3-2015 ιδιωτικού συμφωνητικού, εκ του περιεχομένου του οποίου καθίσταται πρόδηλο ότι πρόκειται περί απλών εμπορικών κινήτρων που συμφώνησε να χορηγήσει η εταιρία για την κατανάλωση ορισμένων προϊόντων και τα οποία δεν όφειλε εκ του νόμου να γνωστοποιήσει προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σε κάθε δε περίπτωση, δέον όπως αναφερθεί, εν προκειμένω, ότι το ανωτέρω συμφωνητικό έχει ήδη κατατεθεί ενώπιον της φορολογικής διοίκησης εκ μέρους του πελάτη της, με αποτέλεσμα, ακόμα και εάν ήθελε κριθεί ότι πρόκειται περί εκπτώσεων τζίρου, όλως καταχρηστικώς και κατά παράβαση των συνταγματικών αρχών περί φορολογικής ισότητας, νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, να ζητείται και η εκ μέρους της γνωστοποίηση, ενόψει και της αρχής της ενότητας της φορολογικής διοίκησης.

-3.Παραβίαση της χρηστής διοίκησης της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί Εσφαλμένου υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος - εσφαλμένη απόρριψη έκπτωσης δαπανών επικαλούμενη τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και της ΠΟΛ.1113/2015

Επειδή, με το 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...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 22 περ. γ' του Ν.4172/2013 από 01.01.2014 προβλέπεται ως μια βασική αρχή αναγνώρισης των δαπανών να αναγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά (π.χ. αποδείξεις αγοράς εισιτηρίων ή αντίγραφο εισιτηρίων, τιμολόγια τουριστικού γραφείου, τιμολόγια εστιατορίων κλπ.) που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 ως ίσχυσε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ).. ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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 εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) 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. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.».

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (ΔΕΑΦ Α1034297 ΕΞ2016/03.03.2016).

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και

τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Σε κάθε περίπτωση όμως το βάρος της απόδειξης περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 1353/2013, 1512/2013, Δ.Εφ.Αθ. 5230, 5229 – 27/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δαπάνες ταξιδίων, ποσού 3.280,63 ευρώ, χωρίς όμως να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία-(πλην των προσκομισθέντων τιμολογίων που αφορούν συναλλαγές με προμηθευτές της και εδρεύουν στις αντίστοιχες περιοχές, ήτοι ΤΔΑ .../19-8-2015 ... Α.Ε. – ...– Υπ/μα ..., Τ – ΔΑ .../5-8-2015 ... – .. Τ- .../23-12-2015 ... Α.Ε. ... – ..., Τ – ΔΑ .../19-2-2015 ... –)- όπως αποδείξεις αγοράς εισιτηρίων ή αντίγραφο εισιτηρίων, τιμολόγια τουριστικού γραφείου, τιμολόγια εστιατορίων κλπ. που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ή και άλλα δικαιολογητικά όπως ηλεκτρονική αλληλογραφία (mail) ή συμφωνητικά που να συσχετίζονται με τις δαπάνες αυτές, ή νέες συμφωνίες που πραγματοποίησε ο νόμιμος εκπρόσωπός της κατά τη διάρκεια των ταξιδίων, ώστε να δημιουργείται ένα πλέγμα αποδείξεων και δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν τον επιχειρηματικό σκοπό του ταξιδιού και να θεμελιώνουν δαπάνες ευθέως για τους παραγωγικούς της σκοπούς.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς τις επικαλεσθείσες δαπάνες δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη αναγνώρισης του Φ.Π.Α. των εκπτώσεων που χορηγήθηκε από την προσφεύγουσα στους πελάτες/προμηθευτές της λόγω εσφαλμένης ερμηνείας από τη φορολογική αρχή επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5 του ν.2859/2000 περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.6 του ν.4308/2014 και την ΠΟΛ. 1212/22-7-1996 «εκπτώσεις τζίρου»

Επειδή, με το άρθρο 19 § 5 περ. α' του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1212/22.7.1996 Εκπτώσεις Τζίρου, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των παρ. 33 και 2, του άρθρου 11 του ν. 2386/96, και του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 2399/96, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι παρ. 1 και 5 περιπτ. α' και γ' του άρθρου 15 του ν. 1642/86.....

Ειδικότερα:

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 5 του άρθρου 15, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, που ισχύουν από τη δημοσίευση του παραπάνω νόμου στο φύλλο εφημερίδος της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 7.3.1996 (ΦΕΚ. 43Α'/7.3.96), ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις παρεχόμενες, λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), εκπτώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκρών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές υπόψη για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

.....

Για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του ν. 1642/86, **οι εκπτώσεις θα πρέπει να αφορούν έκπτωση επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου)**, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος συμφωνημένης περιόδου (μήνα, τρίμηνο, έτος κ.τ.λ.), επειδή έχει καλυφθεί το όριο ή τα όρια του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι, ανεξάρτητα αν αυτές χορηγούνται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.....

Επομένως, δεν καταλαμβάνονται από τις παραπάνω νέες διατάξεις, εκπτώσεις που χορηγούνται επί του τιμολογίου και αφορούν:.....

- Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με βάση ειδικότερη συμφωνία με το συγκεκριμένο πελάτη, εφόσον τηρήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 μέχρι 6.7.1996.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90. Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.- (Α' 43), ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 ορίσθηκε ότι «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2859/2000 (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας), όπως

ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται στο άρθρο 2 : «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β.... γ), δ)». Στο άρθρο 3: «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....». Επίσης, στο άρθρο 17 που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) (...)...». Στο άρθρο 30 «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.....

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....», στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν»

Επειδή, κατά τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της Έκτης Οδηγίας, «περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (Οδηγία 77/388/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.5.1977, ΕΕ. L. 145/13.6.1977) , ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που

επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Σύμφωνα και με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. Ι-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. Ι-7013, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C- 62/93 , BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ.Ι-1883, σκέψη 18, κ.ά.), αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς τη φορολογική τους επιβάρυνση, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. Ι-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. Ι-1, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C- 465/03 , Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. Ι-4357, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04 , Centralan Property Ltd, σκέψη 51, κ.ά.). Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει αφενός να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld, Συλλογή 2004, σ. Ι-5547, σκέψη 24, προαναφερθείσα απόφαση Centralan Property Ltd, σκέψη 52). Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις C-243/03 , Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 29, Metropol και Stadler, σκέψη 42, Ampafrance και Sanofi, σκέψη 34, BP Σουπεργκάζ, σκέψη 18 κ.ά.). Τέτοιες παρεκκλίσεις προβλέπονται στο άρθρο 17 παρ. 6 της οδηγίας, όσον αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρήσουν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπονταν στη νομοθεσία τους κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας (ή, για τα κράτη που προσχώρησαν μεταγενέστερα, κατά το χρόνο προσχωρήσεώς τους - πρβλ. απόφαση Metropol, σκ.41), μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο το κοινοτικό καθεστώς των εξαιρέσεων από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (ρήτρα διασφαλίσεως ή standstill -βλ. απόφαση του ΔΕΚ της 14ης Ιουνίου

2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ.Ι-4493, σκ.19, Metropol, σκ.44 επ.), το οποίο κοινοτικό καθεστώς δεν έχει θεσπισθεί ακόμα.

Επειδή, κατά το γενικό κανόνα της παρ. 1 του άρθρου 30 ν. 2859/2000 η έκπτωση του φόρου παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρον, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C- 37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στο φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται: στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία).(C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογούμενου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του

ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά: «47. Συναφώς, διευκρινίζεται ότι **οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης**, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου Χ της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ **οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ** (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 49. Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. 50. Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, **βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς** (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 42 έως 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 52. Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, **στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική**. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)» (ΔΕΚ C-332/2015 σκέψεις 47, 49, 50 και 52).

Επειδή, στην Έκτη Οδηγία του Συμβουλίου «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (Οδηγία 77/388/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.5.1977, ΕΕ. L. 145/13.6.1977), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται στο άρθρο 17 που φέρει τον τίτλο

προς αντικατάστασή του ή επιστροφή της αξίας του). Ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι καθίσταται πρόδηλο ότι δεν τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 περί εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών. εκ των ανωτέρω καθίσταται πρόδηλο ότι στο σύνολο των ανωτέρω συναλλαγών, **η εταιρία ενήργησε ως μεσάζων και όχι ως προμηθευτής.**

β) τα υπ'αρ. .../2-2-2015, .../2-2-2015, .../2-2-2015, .../2-2-2015, .../2-2-2015, .../2-2-2015, .../2-2-2015, .../9-3-2015, .../9-3-2015, .../9-3-2015, .../9-3-2015, .../9-3-2015, .../9-3-2015, .../9-3-2015, .../1-4-2015, .../1-4-2015, .../1-4-2015, .../1-4-2015, .../1-4-2015, .../1-4-2015, .../1-4-2015, .../30-4-2015, .../30-4-2015, .../30-4-2015, .../30-4-2015, .../30-4-2015, .../30-4-2015, .../30-4-2015, 671/30-5-2015, .../30-6-2015, .../31-7-2015, .../10-8-2015, .../31-8-2015, .../30-9-2015, .../31-10-2015, .../30-11-2015, .../31-12-2015. εκδόθηκαν **λόγω εξόφλησης «τοις μετρητοίς» ή έγκαιρης εξόφλησης** και ειδικότερα επικαλείται τα εξής:

Το σύνολο των ανωτέρω πιστωτικών τιμολογίων εκδόθηκαν **ενόψει υπάρχουσας προφορικής συμφωνίας** με τους ανωτέρω πελάτες της, προς το σκοπό της «επιβράβευσης» τους, σε κάθε περίπτωση που θα προέβαιναν σε εξόφληση των οφειλών τους με την καταβολή μετρητών. Το γεγονός ότι ως αιτιολογία εκδόσεως αυτών, αναφέρεται η «έκπτωση τζίρου» οφείλεται σε παραδρομή και εσφαλμένο χειρισμό εκ μέρους ορισμένων υπαλλήλων της εταιρίας. Παρά ταύτα, η ορθή αιτιολογία εκδόσεως των πιστωτικών αυτών τιμολογίων αναγράφεται ως «πρόσθετη παρατήρηση» επί του σώματος ενός εκάστου εκ των τιμολογίων.

γ) τα υπ'αρ. .../04-8-2015, .../31-8-2015, .../23-9-2015, .../30-9-2015, .../5-11-2015, .../5-11-2015, .../13-11-2015, .../13-11-2015, .../17-11-2015, πιστωτικά τιμολόγια εκδόθηκαν **λόγω διαφοράς στην ποιότητα ή την τιμή των πωλούμενων προϊόντων:** και ειδικότερα επικαλείται τα εξής:

Πρόκειται για εκπτώσεις που χορηγήθηκαν κατά τα ανωτέρω «επί πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα, εκπτώσεις λόγω διακανονισμού σε προσυμφωνηθέντα χρόνο (λ.χ. μετρητοίς ή διακανονισμού του τιμήματος σε σύντομο χρόνο κ.τ.λ.), εν γένει δε εκπτώσεις που δε συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών, αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια. Ως εκ τούτου, οι κατά τα ανωτέρω χορηγούμενες εκπτώσεις εκ της εταιρίας εμπίπτουν στις ρητώς κατονομαζόμενες στην ΠΟΛ.1212/22.7.1996 εγκύκλιο διαταγή, ως **εξαιρούμενες** από τις διατάξεις 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000.

δ) τα υπ'αρ. .../23-4-2015, .../08-5-2015, .../25-7-2015, .../10-8-2015, .../02-10-2015 πιστωτικά τιμολόγια εκδόθηκαν **λόγω διαφοράς στην ποιότητα ή την τιμή των πωλούμενων προϊόντων** και ειδικότερα επικαλείται τα εξής: ,

Πρόκειται για εκπτώσεις που χορηγήθηκαν κατά τα ανωτέρω «επί πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα, εκπτώσεις λόγω διακανονισμού σε προσυμφωνηθέντα χρόνο (λ.χ. μετρητοίς ή διακανονισμού του τιμήματος σε σύντομο χρόνο κ.τ.λ.), εν γένει δε εκπτώσεις που δε συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών, αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια.

ε)τα υπ'αρ. .../30-5-2015, .../30-5-2015, .../30-5-2015, .../30-5-2015, .../30-5-2015, .../30-6-2015, .../30-6-2015, .../30-6-2015, .../31-7-2015, .../31-7-2015, .../31-7-2015, .../31-7-2015 πιστωτικά τιμολόγια εκδόθηκαν για εκπτώσεις που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών, αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια και ειδικότερα επικαλείται τα εξής: ,

Με το από 30-3-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της Δ. ... ΑΕ, συμφωνήθηκαν οι ειδικότεροι όροι εμπορικής συνεργασίας τους, στο πλαίσιο της οποίας ανέλαβε την πώληση προς τον ανωτέρω πελάτη της ορισμένων προϊόντων σε προνομιακή τιμή. Στο πλαίσιο αυτής της συμφωνίας εκδόθηκαν τα πιστωτικά τιμολόγια εκ μέρους της προσφεύγουσας οι χορηγούμενες προς αυτόν εκπτώσεις δεν αφορούν εκπτώσεις επί τζίρου ώστε να υποχρεούται να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. την πιο πάνω γνωστοποίηση, αλλά αφορούν εκπτώσεις για την προώθηση προϊόντων, παροχές προβολής και παράδοση αυτών, η δε φράση «έκπτωση επί τζίρου» που αναγράφεται στην αιτιολογία του πιστωτικού τιμολογίου οφείλεται σε άγνοια ή παραδρομή της υπαλλήλου που συνέταξε το τιμολόγιο και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εταιρεία έχει συνάψει με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ... Α.Ε. το από 30/03/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας (No ..., στο οποίο περιλαμβάνονται οι όροι και οι συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών, το οποίο δεν φέρει αριθμό θεώρησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατ'επέκταση βέβαιη χρονολογία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90.

Συγκεκριμένα στο ανωτέρω συμφωνητικό και τα συνημμένα σε αυτό παραρτήματα I και II περιγράφονται τα είδη και οι παροχές με τα ποσοστά : ΜΠΥΡΑ BALTIKA ποσοστό 23,70%, κρασιά Κονιόρδος-Αρβανιτίδης ποσοστό 35% και κρασί Λήμνια Γη ποσοστό 32,50% και παροχές ΜΠΥΡΑ BALTIKA ποσοστό 3,30% , κρασί Λήμνια Γη ποσοστό 3%.

Επειδή, ειδικότερα για τις εκπτώσεις λόγω εξόφλησης «τοις μετρητοίς» ή έγκαιρης εξόφλησης, υπάρχει απλή επίκληση χωρίς όμως να έχουν προσκομισθεί στοιχεία που να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί αυτοί.

Επειδή, από το σύνολο του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι για τις εκπτώσεις των παραπάνω εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων η προσφεύγουσα επικαλείται ότι έγιναν για τις παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενες διαφορετικές αιτίες χωρίς ωστόσο η προσφεύγουσα να προσκομίσει τόσο στη Δ.Ο.Υ. όσο και στην Υπηρεσία μας, κατάσταση που να υποβλήθηκε με τα

αντίστοιχα συμφωνητικά- συμβάσεις μεταξύ των πελατών της, με παραλαβή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ώστε να παράγει έννομο αποτέλεσμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 8§16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90 (υποβολή τριμηνιαίων καταστάσεων για τα α' β' γ' δ' τρίμηνα του έτους που αφορά), ούτε σχετική αλληλογραφία με τους πελάτες για περιπτώσεις σπασμένων φιαλών ή παραληφθέντα είδη που δεν πληρούν απόλυτα τις απαιτούμενες προδιαγραφές των διατεθέντων ειδών. Σε κάποιες δε περιπτώσεις επικαλείται προφορική συμφωνία με τους πελάτες της χωρίς να αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, βάση του άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990 «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις»: «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας κατάρτισεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, **δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες,** τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.»

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 της απόφασης 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000, τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που κατάρτιστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κατάσταση σε περίπτωση που υποβλήθηκε με καταχωρημένα τα συμφωνητικά-συμβάσεις που επικαλείται.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 54§1, περίπτωση α' του Ν.4174/2013, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε πρόσωπο υποχρεούται σε υποβολή-καταχώρηση κατάστασης συμφωνητικών για τις ακόλουθες συμβάσεις-συμφωνητικά (οι οποίες δεν αφορούν Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες).

Ως εκ τούτου επειδή τα επικαλούμενα συμφωνητικά είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φ.π.α. των εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων και συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, ως αναπτόδικοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση

με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, σύμφωνα 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».

Συνεπώς εκ των ανωτέρω, ουδόλως παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθότι, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεδομένου, ότι διαπίστωσε τη συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων ήτοι, της μη αναγνώρισης δαπανών που δεν πληρούσαν τις οριζόμενες στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και ως εκ τούτου, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **17-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με διακριτικό τίτλο «...» και ΑΦΜ ... και την επικύρωση : **α)** της με αριθ. .../20-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 και **β)** της με αριθ. .../20-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της με αριθ. .../20-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015

	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	1.166,27
Πρόσθετος φόρος (αρ.58 Ν. 4174/13)	116,63
Συνολικό ποσό	1.282,90

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

2) Επί της με αριθ. .../20-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015

	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	9.352,34
Πρόσθετος φόρος (αρ.58 Ν. 4174/13)	4.030,25
Συνολικό ποσό	13.382,59

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

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

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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