



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15.05.2024

Αριθμός Απόφασης: 1461

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312372-347

E-mail : ded.ath@aade.gr
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»
(ΦΕΚ Α' 58),

γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από **16.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΕ», με ΑΦΜ, έδρα επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, β) της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, γ) της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, δ) της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, ε) της υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου και στ) της υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου και τα

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.α) την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, β) την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, γ) την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, δ) την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, ε) την υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου και στ) την υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΕ», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ στις 16.01.2024 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 113.307,09 ευρώ πλέον προστίμου 56.653,55 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ήτοι συνολικό ποσό 169.960,64 ευρώ.

Με την με αριθμό /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 132.241,73 ευρώ πλέον προστίμου 66.120,87 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ήτοι συνολικό ποσό 198.362,60 ευρώ.

Με την με αριθμό /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 81.425,88 ευρώ πλέον προστίμου 40.712,94 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ήτοι συνολικό ποσό 122.138,82 ευρώ.

Με την με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 64.323,36 ευρώ πλέον προστίμου 32.161,68 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ήτοι συνολικό ποσό 96.485,04 ευρώ.

Με την με αριθμό/18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 100,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 περ. α' του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 περ. α' του ίδιου άρθρου και Κώδικα.

Με την με αριθμό/18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 100,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 περ. α' του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 περ. α' του ίδιου άρθρου και Κώδικα.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ι.1. Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ για τα φορολογικά έτη 2017 , 2018 και τις φορολογικές περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 & 01.01.2018-31.12.2018, κατόπιν της με αριθμό/27.03.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου. Προς τούτο εκδόθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/26.05.2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, με την οποία ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά απαραίτητα για τον έλεγχο δικαιολογητικά.

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία και το φορολογικό προφίλ της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν εισήγησης του ελέγχου & βάσει της ΠΟΛ 1050/2014, εκδόθηκε η με αριθμό/07.11.2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου με την οποία επιλέχθηκε ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική ελέγχου η μέθοδος των αναλογιών. Η ανωτέρω έμμεση τεχνική ελέγχου εφαρμόστηκε καθώς σύμφωνα με τον έλεγχο (σελ. 50 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) η προσφεύγουσα: α) για τα φορολογικά έτη 2017-2018 δεν εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 έως 13 του ν. 4308/2014, β) για τα φορολογικά έτη 2017-2018 το περιθώριο μικτού κέρδους, όπως αυτό προέκυψε από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (και από τα συνημμένα σε αυτές έντυπα Ε3) και από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων παρουσίασε αποκλίσεις, γ) για τα φορολογικά έτη 2017-2018 δεν προσκομίστηκε μέρος των εκδοθέντων στοιχείων (από τις ΦΤΜ με αρ. μητρ., και) και δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση των δηλωθέντων εσόδων. Κατά συνέπεια πληρούνταν οι προϋποθέσεις των περ. α' & β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2018.

Ι.2. Από τον έλεγχο με βάση τη μέθοδο των αναλογιών προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σε 1.325.916,99 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και σε 1.461.131,85 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018. Ακολούθως προσδιορίστηκαν οι μη εκπιπόμενες δαπάνες ως κάτωθι: α) Για το φορολογικό έτος 2017 αποτέλεσε λογιστική διαφορά το ποσό των 143.918,77 ευρώ (93.300,69 + 11.809,28 + 38.808,80) λόγω μη εξόφλησης των σχετικών τιμολογίων αγοράς

αγαθών με τραπεζικό μέσο, το ποσό των 2.754,55 ευρώ λόγω διαφοράς μεταξύ των δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού και των αντίστοιχων υποβληθεισών ΑΠΔ (307.683,12 – 304.928,57), το ποσό των 28.797,46 ευρώ λόγω της μη καταβολής ισόποσης μισθοδοσίας προσωπικού μέσω τραπεζής και το ποσό των 5.065,30 ευρώ λόγω διαφοράς μεταξύ των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν και των αποσβέσεων που προέκυψαν από το μητρώο παγίων (16.576,15 – 11.510,85).

β) Για το φορολογικό έτος 2018 αποτέλεσε λογιστική διαφορά το ποσό των 186.153,94 ευρώ (133.110,69 + 53.043,25) λόγω μη εξόφλησης των σχετικών τιμολογίων αγοράς αγαθών με τραπεζικό μέσο, το ποσό των 3.464,60 ευρώ λόγω διαφοράς μεταξύ των δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού και των αντίστοιχων υποβληθεισών ΑΠΔ (321.296,10 – 317.831,50), το ποσό των 8.416,66 ευρώ λόγω της μη καταβολής ισόποσης μισθοδοσίας προσωπικού μέσω τραπεζής και το ποσό των 4.306,15 ευρώ λόγω διαφοράς μεταξύ των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν και των αποσβέσεων που προέκυψαν από το μητρώο παγίων (16.588,41 – 12.282,26).

γ) Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν με βάση το άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ, 1037/1.3.2005(ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις παραγράφους 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ, 1081/23.5.2005(ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005) και της Α.1293/2019, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ελέγχθηκε η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της προσφεύγουσας, ιδίως αν αυτά υπόκειντο σε περισσότερους του ενός συντελεστές. Οι εκροές της προσφεύγουσας υπόκειντο στον μειωμένο και στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (, 13% και 24%) κατά τα έτη του ελέγχου. Από την εφαρμογή τους προέκυψε μετατόπιση από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή όπως αναλυτικά αναφέρεται στην επόμενη ελεγκτική επαλήθευση.

4. Ελέγχθηκε αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο (φορολογικά έτη 2017 και 2018), οι πωλήσεις (εκροές) της προσφεύγουσας υπάγονταν τόσο στον κανονικό (24%) όσο και στο μειωμένο (13%) συντελεστή ΦΠΑ.

Ο έλεγχος διαπίστωσε αποκλίσεις στην ποσοστιαία συμμετοχή των αγορών (εισροών) υπερμειωμένου, μειωμένου και κανονικού συντελεστή σε σχέση με τις αντίστοιχες πωλήσεις (εκροές) και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, όπως παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΓΟΡΕΣ (εισροές)	% ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (εκροές)	% ΣΥΜ/ΧΗΣ
2017	Μειωμένος 13%	209.455,68	35,00%	692.398,88	65,39%
	Κανονικός 24%	389.010,87	65,00%	366.433,36	34,61%
	ΣΥΝΟΛΟ	598.466,55	100,00%	1.058.832,24	100,00%
2018	Μειωμένος 13%	488.178,90	34,82%	488.178,90	43,08%
	Κανονικός 24%	644.902,59	65,18%	644.902,59	56,92%
	ΣΥΝΟΛΟ	1.133.081,49	100,00%	1.133.081,49	100,00%

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΓΟΡΕΣ (εισροές)	% ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (εκροές)	% ΣΥΜ/ΧΗΣ
2019	Υπερμειωμένος 6%	6.954,10	10,99%	6.379,20	7,35%

	Μειωμένος 13%	18.164,40	28,69%	35.581,19	40,97%
	Κανονικός 24%	38.184,26	60,32%	44.884,94	51,68%
	ΣΥΝΟΛΟ	63.302,76	1,00	86.845,33	100,00%
2020	Υπερμειωμένος 6%	11.895,04	13,13%	17.116,96	17,43%
	Μειωμένος 13%	38.470,70	42,47%	36.275,36	36,94%
	Κανονικός 24%	40.215,04	44,40%	44.797,14	45,62%
	ΣΥΝΟΛΟ	90.580,78	100,00%	98.189,46	100,00%

Σύμφωνα όμως με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1144/1998, η ποσοστιαία συμμετοχή των πωλήσεων (εκροών) θα έπρεπε να είναι ανάλογη των αγορών (εισροών) ή έστω σύμφωνα με την παρ. 8 της ΠΟΛ 1289/2002 θα έπρεπε η διαφορά τους σε απόλυτες τιμές να μην ξεπερνά το 10% των δηλωθέντων πωλήσεων (εκροών), γεγονός που δεν συντρέχει στην περίπτωση της ελεγχόμενης καθώς:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (εκροές)	% ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΑΓΟΡΩΝ (εισροών)	ΑΝΑΚΑΝΟΜΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (εκροών)	ΠΛΕΟΝ 10%
2017	Μειωμένος 13%	692.398,88	35,00%	370.591,28	761.638,77
	Κανονικός 24%	366.433,36	65,00%	688.240,96	403.076,70
	ΣΥΝΟΛΟ	1.058.832,24	100,00%	100,00%	
2018	Μειωμένος 13%	488.178,90	34,82%	394.527,71	536.996,79
	Κανονικός 24%	644.902,59	65,18%	738.542,52	709.392,85
	ΣΥΝΟΛΟ	1.133.081,49	100,00%	100,00%	

Από τα παραπάνω , ο έλεγχος διαπίστωσε μετατόπιση εκροών από τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (24%) στο μειωμένο (13%) συντελεστή, γεγονός που συνεπάγεται διαφορές στον καταβληθέντα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ΦΠΑ ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (εκροές)	ΦΠΑ εκροών (δήλωση)	ΑΝΑΚΑΝΟΜΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (εκροών)	ΦΠΑ εκροών (ανακατανομή)	ΑΠΟ ΚΛΙΣΗ
2017	Μειωμένος 13%	692.398,88	90.011,85	370.591,28	48.176,87	- 41.834,99
	Κανονικός 24%	366.433,36	87.944,01	688.240,96	165.177,83	77.233,82
	ΣΥΝΟΛΟ	1.058.832,24	177.955,86	1.058.832,24	213.354,70	35.398,84
2018	Μειωμένος 13%	488.178,90	63.463,26	394.527,71	51.288,60	- 12.174,65
	Κανονικός 24%	644.902,59	154.776,62	738.542,52	177.250,20	22.473,58
	ΣΥΝΟΛΟ	1.133.081,49	218.239,88	1.133.070,22	228.538,81	10.298,93

Συμπερασματικά από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών από τον έλεγχο, λόγω μετατόπισής τους από τον κανονικό στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι:

Για τη χρήση 2017 προκύπτει διαφορά φόρου εκροών για καταλογισμό € 35.398,84.

Για τη χρήση 2018 προκύπτει διαφορά φόρου εκροών για καταλογισμό € 10.298,93.

δ) Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ. / 15.11.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση, τους υπ' αριθ. / ... / 17.11.2023, / 17.11.2023 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και τους / 17.11.2023, / 17.11.2023 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 & 01.01.2018-31.12.2018 αντίστοιχα. Σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα προσκόμισε το υπ' αριθ. πρωτ. / 11.12.2023 υπόμνημα, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς της. Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς εκτός από τη λογιστική διαφορά ποσού 8.416,66 ευρώ του φορολογικού έτους 2018 που αφορούσε εξόφληση μισθοδοσίας με μη τραπεζικό μέσο, την οποία στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης θεώρησε ως εκπιπόμενη δαπάνη. Επισημαίνεται ότι στη σελ. 65 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος αναγράφεται ότι: «Σχετικά με το πρόστιμο για τη μη προσκόμιση στοιχείων που επέβαλε ο έλεγχος σημειώνεται ότι μετά την προσκόμιση των ημερήσιων δελτίων Ζ από τις ΦΤΜ με αρ. μητρ., &, αυτό δεν επιβάλλεται».

Ι.3. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε: α) τα ακαθάριστα έσοδα σε 1.289.447,29 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και σε 1.406.003,16 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και β) τις μη εκπιπόμενες δαπάνες (λογιστικές διαφορές) σε 201.598,43 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και σε 214.498,50 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018.

Ι.4. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 προέκυψαν διαφορές με συνέπεια αυτές να κριθούν ανακριβείς.

Με βάση τα ανωτέρω συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι ανωτέρω αναγραφόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & ΦΠΑ και οι πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

...

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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) στ) ζ) η) θ) ι) ια) ιβ) ιγ)

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

ιε) ιστ)

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

...

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

...

ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1,

...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

...

η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περ. ιε) και ιστ) της παρ. 1,

...».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1252/20.11.2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).

Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1178/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ 1178/2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19).

Επειδή, στην ΠΟΛ 2015/31.01.2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

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

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή**
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή**
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.**

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα.

Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).»

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί άλλως να αναμορφωθεί εις το ορθό η υπ' αριθ. / 18.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου.
3. Να ακυρωθεί άλλως να αναμορφωθεί εις το ορθό η υπ' αριθ. / 18.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου.
4. Να ακυρωθεί άλλως να αναμορφωθεί εις το ορθό η υπ' αριθ. / 18.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου.
5. Να ακυρωθεί άλλως να αναμορφωθεί εις το ορθό η υπ' αριθ. / 18.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου.
6. Να ακυρωθεί άλλως να αναμορφωθεί εις το ορθό η υπ' αριθ. / 18.12.2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου.
7. Να ακυρωθεί άλλως να αναμορφωθεί εις το ορθό η υπ' αριθ. / 18.12.2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ναυπλίου.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, χωρίς να πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2023.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη εφαρμογή της περ. β' & της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 για τον υπολογισμό των μη εκπιπτόμενων δαπανών.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
- 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στη σελ. 50 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος αναγράφεται επί λέξει: « Για τα φορολογικά έτη 2017-2018 η ελεγχόμενη δεν εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία που

προβλέπονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 έως 13 του ν. 4308/2014», γεγονός που αποδεικνύεται από τις καταχωρισμένες στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 12, 13 του ν. 4308/2014 ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

Πράξη επιβολής προστίμου/2017 για μη έκδοση στις 20.08.2017 δύο (2) ΑΛΠ σε δύο πελάτες καθαρής αξίας εκάστης 3,40 & 3,10 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0,82 & 0,74 αντίστοιχα.

Πράξη επιβολής προστίμου/2019 για μη έκδοση στις 24.08.2017 μιας (1) ΑΛΠ σε ένα πελάτη καθαρής αξίας εκάστης 1,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0,30 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη επιβολής προστίμου/2018 για μη έκδοση στις 19.01.2018 μιας (1) ΑΛΠ σε ένα πελάτη καθαρής αξίας εκάστης 1,60 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0,31 ευρώ.

Πράξη επιβολής προστίμου/2018 για μη έκδοση στις 26.01.2018 οκτώ (8) ΑΛΠ σε ισάριθμους πελάτες καθαρής συνολικής καθαρής αξίας 22,90 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4,43 ευρώ.

Πράξη επιβολής προστίμου/2018 για μη έκδοση στις 01.04.2018 μιας (1) ΑΛΠ σε ένα πελάτη καθαρής αξίας εκάστης 4,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0,77 ευρώ.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και επομένως ορθά η ΔΟΥ Ναυπλίου εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της Ε. 2167/2019 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (conduit company) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan).

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική

υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι. Προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται περιπτώσεις που έχουν κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) με σκοπό την φοροαποφυγή:

α) Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας (Απόφαση C-264/96, παρ. 26),

β) Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του (Απόφαση ΔΕΕ/04, παρ. 69),

γ) Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ/04, παρ. 37),

δ) Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ/97, παρ. 44),

ε) Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (ομοίως),

στ) Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ/04, παρ. 36-38),

ζ) Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη (Απόφαση ΔΕΕπαρ. 55-60),

η) Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση/02, παρ. 51).»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 4987/2022 προϋποθέτει την ύπαρξη συμφωνίας, έγγραφης ή προφορικής, μεταξύ των δύο μερών, γεγονός που δεν αποδείχτηκε από τον έλεγχο. Επιπλέον, στις επιχειρήσεις αυτού του είδους ο συχνός εφοδιασμός τους με αγαθά αποτελεί συνήθη πρακτική, ενώ είθισται και η έκδοση διαφορετικών παραστατικών ανά κατηγορία πωλούμενων αγαθών από τον εκδότη.

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά, το ποσό που αφορούσε στην εξόφληση των δαπανών για αγορά αγαθών καθαρής αξίας εκάστης άνω των 500,00 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος θεώρησε ως μία συναλλαγή τα τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, με καθαρή αξία εκάστου κατώτερη των 500,00 ευρώ, αθροιστικά όμως λαμβανόμενη αυτή ήταν μεγαλύτερη των 500,00 ευρώ.

Ωστόσο, για την εξεύρεση των συναλλαγών αυτών, ελήφθησαν υπόψη τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία, αν και έφεραν ίδια ημερομηνία, δεν είχαν **συνεχόμενη** αρίθμηση. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, η υπηρεσία μας εξέλαβε ως μία συναλλαγή **μόνο** τα τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα, έφεραν ίδια ημερομηνία και είχαν **συνεχόμενη** αρίθμηση. Από την αναπροσαρμογή αυτή: α) στο φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 93.300,69 ευρώ του πίνακα της σελίδας 28 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, μειώθηκε κατά το ποσό των 42.874,55 ευρώ διαμορφούμενο σε **50.426,14** ευρώ και το ποσό των 11.809,28 ευρώ του πίνακα της σελίδας 17 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, μειώθηκε κατά το ποσό των 3.294,53 ευρώ διαμορφούμενο σε **8.514,75** ευρώ και β) στο φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 133.110,69 ευρώ του πίνακα της σελίδας 41 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, μειώθηκε κατά το ποσό των 61.941,71 ευρώ διαμορφούμενο σε **71.168,95** ευρώ.

Οι παραπάνω διαφορές παρουσιάζονται αναλυτικά στους πίνακες που ακολουθούν:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2017 (ΣΕΛ. 16 ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ)

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Διαφορές Ελέγχου	Δεκτά από ΔΕΔ
6/4/2017			382,82	
6/4/2017			395,26	
6/4/2017			65,04	
			843,12	
12/4/2017			474,94	
12/4/2017			324,1	
			779,04	
27/4/2017			449,43	
27/4/2017			136,65	
			586,08	586,08
6/4/2017			329,82	569,03
6/4/2017			239,21	
			569,03	
10/4/2017			349,62	860,41
10/4/2017			386,25	
10/4/2017			124,54	
			860,41	
13/4/2017			384,27	384,27
13/4/2017			298,8	
13/4/2017			223,7	
13/4/2017			288	
			1194,77	

20/4/2017			363,87	
20/4/2017			159,91	
			523,78	523,78
27/4/2017			370,96	370,96
27/4/2017			353,12	
27/4/2017			358,33	
			1082,41	
8/4/2017			440,69	
8/4/2017			125,89	
			566,58	
15/4/2017			440,46	
15/4/2017			261,39	
			701,85	
18/4/2017			190,84	
18/4/2017			356,44	
			547,28	
21/4/2017			239,07	
21/4/2017			459,81	
			698,88	
29/4/2017			287,31	
29/4/2017			418,32	
29/4/2017			160,38	
29/4/2017			0,01	
			866,02	
15/4/2017			378,9	
15/4/2017			264	
			642,9	
15/4/2017			312	
15/4/2017			264	
			576	
29/4/2017			388,06	
29/4/2017			264	
			652,06	
ΣΥΝΟΛΟ			11.809,28	3.294,53

ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΜΗΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (ΣΕΛ. 18 ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ)

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Διαφορές Ελέγχου	Δεκτά από ΔΕΔ
12/1/2017			462,21	
12/1/2017			74,51	
			536,72	
19/1/2017			390,14	
19/1/2017			74,51	

19/1/2017			56,15	
			520,8	
2/2/2017			456,52	
2/2/2017			74,51	
2/2/2017			170,28	
			701,31	701,31
23/2/2017			478,01	
23/2/2017			52,16	
			530,17	
2/3/2017			459,81	
2/3/2017			183,37	
			643,18	
16/3/2017			444,79	
16/3/2017			35,75	
16/3/2017			48,55	
			529,09	
23/3/2017			479,01	
23/3/2017			71,51	
23/3/2017			464,35	
			1014,87	
4/5/2017			345,71	
4/5/2017			335,06	
			680,77	
25/5/2017			396,81	
25/5/2017			289,98	
25/5/2017			51,98	
			738,77	
8/6/2017			351,38	
8/6/2017			363,25	
8/6/2017			71,51	
			786,14	
15/6/2017			425,97	
15/6/2017			295,17	
			721,14	
22/6/2017			413,11	
22/6/2017			258,54	
22/6/2017			372,41	
			1044,06	
29/6/2017			428,79	
29/6/2017			71,5	
29/6/2017			336,13	
29/6/2017			97,05	
			933,47	
6/7/2017			366,51	

6/7/2017			433,65	
6/7/2017			71,5	
			871,66	
13/7/2017			391,73	
13/7/2017			390,51	
13/7/2017			305,51	
13/7/2017			71,5	
			1159,25	
20/7/2017			173,43	
20/7/2017			71,5	
20/7/2017			88	
20/7/2017			313,49	
			646,42	646,42
27/7/2017			300,85	
27/7/2017			471,26	
27/7/2017			71,5	
			843,61	
3/8/2017			296,22	
3/8/2017			214,19	
3/8/2017			471,31	
3/8/2017			71,5	
3/8/2017			35,86	
			1089,08	
10/8/2017			304,03	
10/8/2017			471,53	
10/8/2017			71,5	
10/8/2017			339,61	
			1186,67	
17/8/2017			411,39	
17/8/2017			465,44	
17/8/2017			71,5	
17/8/2017			204,04	
			1152,37	
24/8/2017			222,24	
24/8/2017			310,1	
24/8/2017			71,5	
			603,84	
31/8/2017			274,76	
31/8/2017			212,98	
31/8/2017			372,41	
			860,15	
7/9/2017			347,78	
7/9/2017			400,7	
7/9/2017			71,5	

			819,98	
14/9/2017			418,82	
14/9/2017			136,34	
14/9/2017			71,51	
			626,67	
21/9/2017			395,98	
21/9/2017			295,17	
21/9/2017			35,75	
			726,9	
28/9/2017			413,97	
28/9/2017			285,28	
28/9/2017			71,5	
			770,75	
5/10/2017			339,93	
5/10/2017			71,5	
5/10/2017			208,99	
			620,42	620,42
12/10/2017			347,42	
12/10/2017			247,44	
12/10/2017			71,5	
			666,36	
26/10/2017			152,92	
26/10/2017			431,91	
26/10/2017			71,5	
26/10/2017			133,51	
			789,84	
2/11/2017			405,19	
2/11/2017			113,98	
2/11/2017			71,5	
			590,67	
9/11/2017			458,06	
9/11/2017			181,17	
9/11/2017			71,5	
			710,73	
30/11/2017			447,63	
30/11/2017			205,54	
30/11/2017			71,5	
			724,67	
14/12/2017			469,85	
14/12/2017			71,5	
14/12/2017			170,04	
			711,39	711,39
21/12/2017			392,37	
21/12/2017			71,5	

21/12/2017			312,14	
21/12/2017			268	
21/12/2017			353,75	
			1397,76	
28/12/2017			404,86	
28/12/2017			295,17	
			700,03	
19/1/2017			335,44	
19/1/2017			215,63	
			551,07	551,07
2/2/2017			367,26	
2/2/2017			144,05	
			511,31	511,31
16/2/2017			372,83	
16/2/2017			134,22	
			507,05	507,05
23/2/2017			284,64	284,64
23/2/2017			391,2	
23/2/2017			335,76	
			1011,6	
9/3/2017			329,82	
9/3/2017			248,54	
			578,36	578,36
23/3/2017			310,19	
23/3/2017			279,5	
23/3/2017			144,05	
			733,74	733,74
4/5/2017			353,2	
4/5/2017			376,69	
			729,89	
8/5/2017			387,9	
8/5/2017			140,97	
			528,87	528,87
1/6/2017			345,13	
1/6/2017			254,94	
			600,07	600,07
6/6/2017			363,76	
6/6/2017			150,85	
			514,61	514,61
15/6/2017			388,3	
15/6/2017			206,13	
			594,43	594,43
22/6/2017			323,43	
22/6/2017			387,73	

			711,16	711,16
6/7/2017			332,56	
6/7/2017			99,6	
6/7/2017			358,13	
			790,29	790,29
13/7/2017			353,12	353,12
13/7/2017			386,26	
13/7/2017			228,08	
13/7/2017			223,7	
			1191,16	
20/7/2017			312,83	312,83
20/7/2017			273,12	
20/7/2017			360,9	
			946,85	
27/7/2017			351,59	
27/7/2017			246,73	
27/7/2017			178,96	
			777,28	777,28
3/8/2017			358,1	358,1
3/8/2017			380,68	
3/8/2017			357,99	
			1096,77	
7/8/2017			333,6	333,6
7/8/2017			352,06	
7/8/2017			295,37	
			981,03	
12/8/2017			392,47	
12/8/2017			134,22	
			526,69	526,69
14/8/2017			178,96	178,96
14/8/2017			273,12	
14/8/2017			240,69	
14/8/2017			257,32	
			950,09	
21/8/2017			368,3	
21/8/2017			154,31	
			522,61	522,61
24/8/2017			349,9	
24/8/2017			209,5	
			559,4	559,40
28/8/2017			392,32	
28/8/2017			287,9	
			680,22	680,22
31/8/2017			389,87	

31/8/2017			253,27	
			643,14	643,14
4/9/2017			388,3	
4/9/2017			188,59	
			576,89	576,89
14/9/2017			375,7	
14/9/2017			167,74	
			543,44	543,44
5/10/2017			374,13	
5/10/2017			361,09	
			735,22	735,22
19/10/2017			329,1	
19/10/2017			243,71	
			572,81	572,81
26/10/2017			310,19	
26/10/2017			276,52	
26/10/2017			184,75	
			771,46	771,46
30/10/2017			111,85	
30/10/2017			345,61	
30/10/2017			58,84	
			516,3	516,30
16/11/2017			321,55	
16/11/2017			246,9	
			568,45	568,45
23/11/2017			398,71	
23/11/2017			192,49	
			591,2	591,2
30/11/2017			117,6	
30/11/2017			399,6	
30/11/2017			35,56	
30/11/2017			117,6	
			670,36	670,36
18/12/2017			300,62	
18/12/2017			202,94	
			503,56	503,56
21/12/2017			402,34	402,34
21/12/2017			353,51	
21/12/2017			223,7	
			979,55	
7/1/2017			479,88	
7/1/2017			276,49	
			756,37	756,37
13/1/2017			112,43	

13/1/2017			425,83	
			538,26	538,26
18/1/2017			137,79	
18/1/2017			398,04	
			535,83	535,83
25/1/2017			496,68	
25/1/2017			118,8	
			615,48	615,48
3/2/2017			459,65	
3/2/2017			209,67	
			669,32	669,32
25/2/2017			279,61	
25/2/2017			382,86	
25/2/2017			21,42	
			683,89	683,89
24/3/2017			366,7	
24/3/2017			470,34	
			837,04	837,04
4/5/2017			384,03	
4/5/2017			148,15	
			532,18	
19/5/2017			391,59	
19/5/2017			115,36	
			506,95	506,95
30/5/2017			355,54	
30/5/2017			156,61	
			512,15	
3/6/2017			459,36	
3/6/2017			292,23	
			751,59	751,59
9/6/2017			464,22	
9/6/2017			172,43	
			636,65	636,65
22/6/2017			312,07	
22/6/2017			216,86	
			528,93	528,93
24/6/2017			329,13	
24/6/2017			256,09	
			585,22	585,22
28/6/2017			435,73	
28/6/2017			177,37	
28/6/2017			10,86	10,86
			623,96	
1/7/2017			224,84	

1/7/2017			396,36	
1/7/2017			160,38	
			781,58	781,58
4/7/2017			-70,47	
4/7/2017			485,6	
4/7/2017			236,83	
4/7/2017			70,47	
			722,43	
7/7/2017			154,57	
7/7/2017			451,8	
7/7/2017			160,38	
			766,75	766,75
11/7/2017			192,41	192,41
11/7/2017			461,97	
11/7/2017			354,79	
			1.009,17	
17/7/2017			472,39	
17/7/2017			340,48	
17/7/2017			213,84	
			1026,71	1.026,71
21/7/2017			427,41	
21/7/2017			467,45	
21/7/2017			109,58	
			1004,44	
26/7/2017			470,97	
26/7/2017			324,01	
			794,98	
29/7/2017			234,76	
29/7/2017			272,05	
			506,81	506,81
31/7/2017			438,16	
31/7/2017			246,06	
			684,22	
3/8/2017			401,87	
3/8/2017			291,7	
			693,57	
7/8/2017			503,71	
7/8/2017			320,76	
7/8/2017			290,56	290,56
			1115,03	
12/8/2017			391,59	
12/8/2017			232,36	
			623,95	623,95
14/8/2017			-26,73	

14/8/2017			340,91	
14/8/2017			426,2	
14/8/2017			26,73	
			767,11	
18/8/2017			424,57	
18/8/2017			149,05	
			573,62	573,62
19/8/2017			337,88	
19/8/2017			379,44	
			717,32	
22/8/2017			389,02	
22/8/2017			147,22	
			536,24	536,24
26/8/2017			440,59	
26/8/2017			161,46	
			602,05	
4/9/2017			372,87	
4/9/2017			209,74	
			582,61	582,61
8/9/2017			171,42	
8/9/2017			506,52	
			677,94	677,94
25/9/2017			158,23	
25/9/2017			479,2	
25/9/2017			17,65	
			655,08	655,08
2/10/2017			444,21	
2/10/2017			123,42	
2/10/2017			5,25	5,25
			572,88	
6/10/2017			209,71	
6/10/2017			462,46	
6/10/2017			38,7	38,7
			710,87	
21/10/2017			343,41	
21/10/2017			312,07	
21/10/2017			33,48	
			688,96	688,96
26/10/2017			499,59	
26/10/2017			238,05	
26/10/2017			333,99	333,99
			1.071,63	
2/11/2017			351,63	
2/11/2017			312,45	

			664,08	664,08
10/11/2017			417,24	
10/11/2017			306,17	
			723,41	723,41
24/11/2017			491,76	
24/11/2017			53,46	
			545,22	545,22
29/11/2017			476,08	
29/11/2017			73,44	
			549,52	549,52
9/12/2017			459,01	
9/12/2017			222,79	
			681,8	
15/12/2017			107,83	
15/12/2017			442,67	
			550,5	550,50
22/12/2017			435,87	
22/12/2017			447,94	
22/12/2017			197,74	
			1081,55	
29/12/2017			484,74	
29/12/2017			420,46	
			905,2	905,20
10/3/2017			359,26	
10/3/2017			264	
			623,26	
24/3/2017			355,45	
24/3/2017			264	
24/3/2017			345,41	345,41
24/3/2017			288	288,00
			1252,86	
6/5/2017			316	
6/5/2017			264	
			580	580,00
12/8/2017			393,15	
12/8/2017			287	
			680,15	
14/8/2017			321,35	
14/8/2017			288	
			609,35	
28/8/2017			341,75	
28/8/2017			132	
28/8/2017			28,79	
			502,54	502,54

2/9/2017			378,5	
2/9/2017			132	
			510,5	
30/9/2017			382,65	
30/9/2017			145,5	
			528,15	
30/11/2017			386,86	
30/11/2017			132	
			518,86	
9/12/2017			378,31	
9/12/2017			132	
			510,31	
23/12/2017			382,96	
23/12/2017			204,05	
23/12/2017			264	
			851,01	
31/12/2017			388,45	
31/12/2017			288	
31/12/2017			351,56	
31/12/2017			288	
			1.316,01	
Γενικό Άθροισμα			93.300,69	42.874,55

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΣΕΛ. 28 ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ)

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Διαφορές Ελέγχου	Δεκτά από ΔΕΔ
4/1/2018			433,35	
4/1/2018			71,5	
4/1/2018			400,22	
			905,07	905,07
11/1/2018			303,35	
11/1/2018			71,5	
11/1/2018			360,84	
			735,69	735,69
18/1/2018			279,81	
18/1/2018			71,5	
18/1/2018			202,44	
			553,75	553,75
25/1/2018			491,43	
25/1/2018			205,99	
25/1/2018			71,5	
			768,92	
1/2/2018			389,04	389,04

1/2/2018			71,5	
1/2/2018			442,57	
			903,11	
8/2/2018			353,33	
8/2/2018			355,36	
8/2/2018			71,5	
			780,19	
15/2/2018			398,17	
15/2/2018			496	
15/2/2018			56,53	
15/2/2018			143	
			1.093,70	
1/3/2018			402,83	
1/3/2018			71,5	
1/3/2018			345,24	
			819,57	
8/3/2018			422,22	
8/3/2018			71,5	
8/3/2018			345,24	
			838,96	838,96
15/3/2018			425,94	
15/3/2018			71,5	
15/3/2018			375,94	
			873,38	
22/3/2018			485,78	
22/3/2018			489,83	
22/3/2018			93,02	
22/3/2018			71,5	
			1.140,13	
29/3/2018			448,23	
29/3/2018			71,5	
29/3/2018			482,87	
			1.002,60	1.002,60
4/4/2018			385,49	
4/4/2018			497,55	
4/4/2018			71,5	
4/4/2018			58,51	
			1.013,05	
12/4/2018			71,5	
12/4/2018			363,49	
12/4/2018			169,38	
			604,37	
19/4/2018			396,55	
19/4/2018			392,97	

19/4/2018			71,5	
			861,02	
3/5/2018			330,75	
3/5/2018			334,01	
3/5/2018			71,5	
			736,26	
10/5/2018			399,78	
10/5/2018			425,16	
10/5/2018			71,5	
			896,44	
24/5/2018			408,78	
24/5/2018			71,5	
24/5/2018			418,52	
			898,8	
7/6/2018			454,66	
7/6/2018			35,75	
7/6/2018			330,35	
			820,76	
14/6/2018			258,02	
14/6/2018			389,78	
14/6/2018			71,5	
			719,3	
21/6/2018			398,07	
21/6/2018			459,51	
21/6/2018			123,19	
21/6/2018			71,5	
			1.052,27	
28/6/2018			397,22	
28/6/2018			71,5	
28/6/2018			371,07	
28/6/2018			371,07	371,07
			1.210,86	
5/7/2018			453,3	
5/7/2018			35,75	
5/7/2018			165,8	
5/7/2018			339,15	
			994	
12/7/2018			465,03	
12/7/2018			71,5	
12/7/2018			433,15	
12/7/2018			414,73	
			1.384,41	
19/7/2018			490,07	
19/7/2018			445,59	

19/7/2018			117,92	
19/7/2018			71,5	
			1.125,08	
26/7/2018			499,51	
26/7/2018			461,59	
26/7/2018			201,54	
26/7/2018			75,08	
26/7/2018			71,5	
			1.309,22	
2/8/2018			458,58	
2/8/2018			490,99	
2/8/2018			402,98	
2/8/2018			71,5	
			1.424,05	
9/8/2018			408,51	
9/8/2018			485,8	
9/8/2018			311,79	
9/8/2018			71,5	
			1.277,60	
14/8/2018			436,26	436,26
14/8/2018			469,8	
14/8/2018			226,1	
14/8/2018			71,5	
			1.203,66	
23/8/2018			367,15	
23/8/2018			71,5	
23/8/2018			346,82	
23/8/2018			282,63	
			1.068,10	
30/8/2018			452,49	
30/8/2018			466,52	
30/8/2018			71,5	
			990,51	
6/9/2018			346,97	
6/9/2018			470,09	
6/9/2018			314,54	
6/9/2018			71,5	
			1.203,10	
13/9/2018			458,45	
13/9/2018			432,46	
13/9/2018			71,5	71,5
			962,41	
20/9/2018			449,49	
20/9/2018			371,51	

20/9/2018			71,5	
			892,5	
27/9/2018			393,95	
27/9/2018			395,48	
27/9/2018			144,75	
27/9/2018			71,5	
			1.005,68	
4/10/2018			420,01	
4/10/2018			359,01	
4/10/2018			71,5	
			850,52	
11/10/2018			450,1	
11/10/2018			436,73	
11/10/2018			113,05	
11/10/2018			71,5	
			1.071,38	
18/10/2018			472,21	
18/10/2018			472,96	
18/10/2018			35,75	
			980,92	
25/10/2018			458,42	
25/10/2018			351,04	
25/10/2018			71,5	
			880,96	
1/11/2018			473,27	
1/11/2018			237,69	
1/11/2018			71,5	
			782,46	
8/11/2018			491,89	
8/11/2018			361,05	
8/11/2018			35,75	
			888,69	
15/11/2018			428,69	
15/11/2018			318,83	
15/11/2018			71,5	
			819,02	
22/11/2018			491,44	
22/11/2018			71,5	
			562,94	562,94
29/11/2018			496,02	
29/11/2018			222,57	
29/11/2018			71,5	71,5
			790,09	
6/12/2018			480,7	

6/12/2018			391,76	
6/12/2018			35,75	
			908,21	
13/12/2018			457,93	457,93
13/12/2018			439,48	
13/12/2018			71,5	
			968,91	
20/12/2018			466,07	
20/12/2018			490,29	
20/12/2018			71,5	
			1.027,86	
28/12/2018			393,31	
28/12/2018			410,41	
28/12/2018			151,2	
28/12/2018			71,5	71,5
			1.026,42	
4/1/2018			348,1	
4/1/2018			237,31	
			585,41	585,41
15/2/2018			352,91	
15/2/2018			188,1	
			541,01	541,01
22/3/2018			374,56	
22/3/2018			348,82	
			723,38	723,38
29/3/2018			383,08	
29/3/2018			165,21	
			548,29	548,29
5/4/2018			391,31	
5/4/2018			368,66	
			759,97	759,97
12/4/2018			334	
12/4/2018			196,45	
			530,45	530,45
26/4/2018			329,1	
26/4/2018			255,25	
			584,35	584,35
5/7/2018			274,96	
5/7/2018			292,95	
			567,91	567,91
9/7/2018			368,46	
9/7/2018			135,83	
			504,29	504,29
2/8/2018			294,16	294,16

2/8/2018			347,03	
2/8/2018			158,69	
			799,88	
6/8/2018			349,74	
6/8/2018			327,9	
			677,64	677,64
13/8/2018			392,56	
13/8/2018			309,58	
			702,14	702,14
16/8/2018			392,56	
16/8/2018			182,74	
			575,3	575,3
23/8/2018			392,15	
23/8/2018			123,13	
			515,28	515,28
30/8/2018			249,42	
30/8/2018			304,31	
30/8/2018			106,69	
			660,42	660,42
20/12/2018			321,56	
20/12/2018			275,88	
			597,44	597,44
24/12/2018			366,56	
24/12/2018			320,47	
24/12/2018			153,6	
			840,63	840,63
13/1/2018			388,85	
13/1/2018			171,6	
13/1/2018			35,5	
			595,95	
6/1/2018			376,33	
6/1/2018			144,6	
6/1/2018			30,35	
			551,28	
15/1/2018			388,5	
15/1/2018			387,54	
15/1/2018			166,4	166,4
15/1/2018			54,62	54,62
			997,06	
5/1/2018			491,62	
5/1/2018			457,11	
			948,73	948,73
12/1/2018			492,08	
12/1/2018			158,33	

			650,41	650,41
17/1/2018			324,13	
17/1/2018			229,65	
			553,78	553,78
24/1/2018			478,12	
24/1/2018			244,9	
24/1/2018			3,46	
			726,48	726,48
31/1/2018			295,63	
31/1/2018			288,17	
			583,8	583,8
3/2/2018			26,73	26,73
3/2/2018			354,69	
3/2/2018			167,07	
3/2/2018			17,8	17,8
			566,29	
16/2/2018			488,76	
16/2/2018			233,92	
			722,68	
17/2/2018			185,34	
17/2/2018			392,03	
			577,37	577,37
22/2/2018			348,02	
22/2/2018			160,39	
			508,41	
28/2/2018			499,98	
28/2/2018			229,54	
			729,52	729,52
5/3/2018			403,32	
5/3/2018			154,86	
			558,18	
16/3/2018			386,49	
16/3/2018			121,81	
			508,3	508,3
21/3/2018			463,7	
21/3/2018			160,39	
			624,09	624,09
24/3/2018			363,55	
24/3/2018			371,42	
			734,97	
31/3/2018			493,63	
31/3/2018			387,84	
			881,47	881,47
2/4/2018			343,97	

2/4/2018			239,46	
			583,43	583,43
4/4/2018			427,81	
4/4/2018			114,3	
			542,11	
7/4/2018			375,2	
7/4/2018			373,41	
			748,61	748,61
14/4/2018			267,69	
14/4/2018			263	
			530,69	530,69
20/4/2018			209,02	
20/4/2018			392,89	
			601,91	601,91
23/4/2018			321,72	
23/4/2018			413,78	
			735,5	735,5
3/5/2018			499,25	
3/5/2018			24,84	
			524,09	524,09
9/5/2018			457,42	
9/5/2018			191,08	
			648,5	648,5
15/5/2018			457,42	
15/5/2018			148,29	
15/5/2018			160,39	160,39
			766,1	
21/5/2018			491,38	
21/5/2018			106,92	
			598,3	598,3
24/5/2018			458,46	
24/5/2018			274,62	
			733,08	733,08
4/6/2018			254,08	
4/6/2018			364,8	
4/6/2018			3,82	3,82
			622,7	
12/6/2018			150,38	
12/6/2018			528,66	
			679,04	
18/6/2018			382,2	
18/6/2018			248,08	
			630,28	
20/6/2018			277,51	

20/6/2018			357,75	
			635,26	635,26
25/6/2018			434,62	
25/6/2018			160,39	
			595,01	
30/6/2018			495,99	
30/6/2018			236,3	
			732,29	732,29
14/7/2018			496,49	
14/7/2018			340,93	
			837,42	837,42
17/7/2018			458,51	
17/7/2018			160,38	
			618,89	
21/7/2018			269,08	
21/7/2018			455,94	
			725,02	725,02
23/7/2018			165,36	
23/7/2018			432,53	
			597,89	
25/7/2018			451,04	
25/7/2018			262,86	
			713,9	713,9
28/7/2018			459,14	
28/7/2018			286,1	
			745,24	745,24
1/8/2018			489,34	
1/8/2018			474,73	
			964,07	
4/8/2018			461,16	
4/8/2018			407,81	
			868,97	868,97
6/8/2018			325,35	
6/8/2018			354,14	
			679,49	
8/8/2018			520,06	
8/8/2018			281,89	281,89
			801,95	
11/8/2018			487,7	487,7
11/8/2018			816,84	
11/8/2018			46,87	46,87
			1.351,41	
13/8/2018			395,44	
13/8/2018			300,96	

			696,4	696,4
14/8/2018			486,37	
14/8/2018			265,83	
				752,2
18/8/2018			593,31	
18/8/2018			740,75	
18/8/2018			89,59	
			1.423,65	
20/8/2018			422,57	
20/8/2018			92,37	
			514,94	514,94
24/8/2018			263,4	
24/8/2018			334,26	
			597,66	
25/8/2018			263,87	
25/8/2018			495,18	
			759,05	759,05
27/8/2018			427,96	
27/8/2018			106,92	
			534,88	534,88
1/9/2018			428,91	
1/9/2018			414,53	
			843,44	843,44
5/9/2018			218,87	218,87
5/9/2018			555,31	
			774,18	
8/9/2018			416,78	
8/9/2018			274,22	
			691	691
14/9/2018			478,05	
14/9/2018			274,69	
			752,74	752,74
26/9/2018			207,68	
26/9/2018			418,85	
26/9/2018			274,69	
			901,22	901,22
3/10/2018			405,93	
3/10/2018			160,39	
			566,32	566,32
20/10/2018			402,46	
20/10/2018			106,92	
			509,38	509,38
24/10/2018			332,41	
24/10/2018			291,09	

			623,5	623,5
26/10/2018			373,36	
26/10/2018			445,86	
			819,22	819,22
2/11/2018			205,54	
2/11/2018			434,43	
2/11/2018			160,39	
			800,36	800,36
7/11/2018			480,29	
7/11/2018			193,25	
			673,54	673,54
9/11/2018			319,09	
9/11/2018			289,6	
			608,69	608,69
19/11/2018			278,67	
19/11/2018			241,38	
			520,05	520,05
23/11/2018			337,62	
23/11/2018			404,41	
			742,03	742,03
30/11/2018			369,18	
30/11/2018			276,09	
			645,27	645,27
3/12/2018			285,95	
3/12/2018			262,89	
			548,84	548,84
7/12/2018			447,8	
7/12/2018			191,48	
			639,28	
14/12/2018			451,93	
14/12/2018			428,23	
			880,16	
22/12/2018			486,58	
22/12/2018			229,28	
			715,86	
24/12/2018			613,64	
24/12/2018			347,98	347,98
			961,62	
29/12/2018			499,14	
29/12/2018			346,92	
			846,06	846,06
7/4/2018			388,2	
7/4/2018			288	
			676,2	676,2

15/6/2018			380,8	
15/6/2018			132	
			512,8	
13/8/2018			312	
13/8/2018			228,3	
			540,3	
31/8/2018			384,25	
31/8/2018			132	
			516,25	
24/12/2018			390	
24/12/2018			390	
24/12/2018			223,86	
			1.003,86	
5/1/2018			367,66	
5/1/2018			187,8	
			555,46	555,46
20/1/2018			371,64	
20/1/2018			132	
			503,64	
17/2/2018			398,81	
17/2/2018			264	
17/2/2018			156	
			818,81	818,81
27/2/2018			336	
27/2/2018			189,75	
			525,75	
3/3/2018			365,91	
3/3/2018			311	
			676,91	676,91
16/3/2018			361,35	
16/3/2018			288	
			649,35	649,35
3/4/2018			399,71	
3/4/2018			142	
			541,71	
6/4/2018			384,6	384,6
6/4/2018			312	
6/4/2018			264	
			960,6	
25/4/2018			379,5	
25/4/2018			132	
			511,5	
28/4/2018			298,1	
28/4/2018			312	

			610,1	
30/4/2018			381,05	
30/4/2018			288	
			669,05	669,05
12/5/2018			379,16	
12/5/2018			132	
			511,16	511,16
19/5/2018			353,1	
19/5/2018			288	
			641,1	641,1
26/5/2018			347,5	
26/5/2018			288	
			635,5	635,5
9/6/2018			340	
9/6/2018			288	
			628	628
27/7/2018			385,86	
27/7/2018			132	
			517,86	
10/8/2018			390,4	
10/8/2018			288	
			678,4	
13/8/2018			364,7	
13/8/2018			312	
13/8/2018			156	
			832,7	832,7
21/8/2018			380,55	
21/8/2018			132	
			512,55	512,55
1/9/2018			352,8	
1/9/2018			288	
			640,8	640,8
7/9/2018			393,4	
7/9/2018			288	
			681,4	681,4
13/9/2018			367,55	
13/9/2018			288	
			655,55	655,55
21/9/2018			357,55	
21/9/2018			288	
			645,55	645,55
6/10/2018			386,81	
6/10/2018			156	
			542,81	542,81

20/10/2018			353,25	
20/10/2018			288	
			641,25	
27/10/2018			357,3	
27/10/2018			288	
			645,3	
9/11/2018			367,66	
9/11/2018			288	
			655,66	
16/11/2018			384,26	
16/11/2018			288	
			672,26	
23/11/2018			386,21	
23/11/2018			132	
			518,21	
5/12/2018			392,61	
5/12/2018			152,05	
			544,66	
22/12/2018			383,46	
22/12/2018			288	
			671,46	
24/12/2018			390	
24/12/2018			390	
24/12/2018			214,51	
			994,51	
30/12/2018			364,26	
30/12/2018			183,3	
30/12/2018			312	
			859,56	
Γενικό Άθροισμα			133.110,69	61.941,74

Συνεπώς το ύψος των λογιστικών διαφορών αναπροσαρμόζεται ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

2017	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει ΔΕΔ
Εξόφληση ΤΔΑ< 500,00 € χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου	105.109,97 (93.300,69+11.809,28)	58.940,89 (50.426,14+8.514,75)
Εξόφληση ΤΔΑ > 500,00 € χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου	38.808,80	38.808,80
Μισθοδοτική δαπάνη	2.754,55	2.754,55
Καταβολή μισθοδοσίας χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου	28.797,46	28.797,46
Αποσβέσεις παγίων	5.065,30	5.065,30

ΣΥΝΟΛΟ	180.536,08	134.367,00
--------	------------	------------

2018	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει ΔΕΔ
Εξόφληση ΤΔΑ < 500,00 € χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου	133.110,69	71.168,95
Εξόφληση ΤΔΑ > 500,00 € χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου	53.043,25	53.043,25
Μισθοδοτική δαπάνη	3.464,60	3.464,60
Αποσβέσεις παγίων	4.306,15	4.306,15
ΣΥΝΟΛΟ	202.341,35	131.982,95

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικά δεκτός.

Επειδή, όσον αφορά την επιβολή των προστίμων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. των οποίων ζητείται η ακύρωση:

Από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ δεν προβλέπεται πρόστιμο για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων, όπως είναι η συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, όπως άλλωστε ρητά αναγράφεται στην ΠΟΛ 1252/2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω μέρος των ισχυρισμών της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει δεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 16.01.2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, την ακύρωση των με αριθμό/18.12.2023 &/18.12.2023 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017 & 2018 αντίστοιχα, την επικύρωση των με αριθμό/18.12.2023 &/18.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 & 01.01.2018-31.12.2018 αντίστοιχα και την τροποποίηση των με αριθμό/18.12.2023 &/18.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Η με αριθμό/18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **0,00 ευρώ.**

Η με αριθμό/18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **0,00 ευρώ.**

Η με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **149.877,09 ευρώ.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	2.844,79	393.558,91	347.389,83	344.545,04
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	1.049,35	0,00		99.918,06
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	0,00	112.257,74	98.868,71	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	824,99	824,99	824,99	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		56.653,55	49.959,03	49.959,03
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.175,64	171.136,28	151.052,73	149.877,09

Η με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **171.417,93 ευρώ.**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	3.913,32	459.919,26	397.977,52	394.064,20
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				114.278,62
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	293,74	132.535,47	114.572,36	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	1.061,99	1.061,99	1.061,99	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		66.120,87	57.139,31	57.139,31
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.755,73	201.118,33	174.173,66	171.417,93

Η με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **122.138,82 ευρώ.**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α 2017				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.058.832,24	1.287.892,29	1.287.892,29	229.060,05
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	725.185,73	725.185,73	725.185,73	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	177.955,86	224.111,45	224.111,45	46.155,59
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	178.084,41	142.685,57	142.685,57	35.398,84
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	128,55			128,55
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		81.425,88	81.425,88	81.425,88
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58Α Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		40.712,94	40.712,94	40.712,94
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	122.138,82	122.138,82	122.138,82
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	128,55	0,00		128,55

Η με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **96.485,04 ευρώ.**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α 2018				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.133.081,49	1.407.861,57	1.407.861,57	274.780,08
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	753.311,47	753.311,47	753.311,47	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	218.239,88	273.662,68	273.662,68	55.422,80
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	219.765,90	209.466,97	209.466,97	10.298,93

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.526,02	127,65	127,65	1.398,37
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		64.323,36	64.323,36	64.323,36
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58Α Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		32.161,68	32.161,68	32.161,68
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	96.485,04	96.485,04	96.485,04
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.526,02	127,65	127,65	1.398,37

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.