



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1299

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 - 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά: α) της υπ' αριθ. υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις οικείες από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. – ν.4987/2022.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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 υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 4.990,08 ευρώ (χρεωστικό υπόλοιπο βάσει ελέγχου ποσού 2.545,90 ευρώ και μείωση πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ποσού 2.444,18 ευρώ), πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 2.495,04 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 872,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 8.357,98 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 3.331,71 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.361,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.692,89 ευρώ και υπολογίστηκε ποσό για έκπτωση 768,71 ευρώ έναντι ποσού 7.806,56 ευρώ βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 608,13 ευρώ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2022), οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Στα πλαίσια διενέργειας των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων της Απόφασης ΠΟΛ.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του:

1. Πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος συνολικού ύψους 53.199,95 ευρώ, η πηγή προέλευσης των οποίων δεν αποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα.
2. Το υπ' αριθ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία εταιρία από την οποία ο προσφεύγων έλαβε παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 26.841,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 6.441,60 ευρώ και εξέπεσε την απόσβεση των αναγραφόμενων παγίων ποσού 1.118,38 ευρώ στην ελεγχόμενη χρήση, ήταν εκδότρια εικονικών στοιχείων στο σύνολό τους.
3. Τη μη προσκόμιση τραπεζικών αποδεικτικών εξόφλησης τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 8.262,64 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.842,90 ευρώ.

4. Την καταχώρηση στα βιβλία και στη δήλωση εισοδήματος δαπανών βενζίνης συνολικής καθαρής αξίας 948,84 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 227,72 ευρώ, χωρίς να αναγράφεται στα αντίστοιχα τιμολόγια ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που αφορούν.

5. Την καταχώρηση στα βιβλία και στη δήλωση δαπανών διαφήμισης συνολικής αξίας 1.290,00 ευρώ, για τις οποίες δεν είχε καταβληθεί το ανάλογο τέλος (ΠΟΛ.1005/2005).

6. Διαφορά απογραφής πρώτων υλών από την οποία προκύπτει ότι το απόθεμα στις αποθήκες της επιχείρησης είναι λιγότερο κατά 13.620 ml, ποσότητα που αντιστοιχεί σε πωληθέντα προϊόντα για τα οποία ο προσφεύγων δεν εξέδωσε παραστατικά, συνολικής καθαρής αξίας 2.533,87 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 608,13 ευρώ.

7. Έκδοση τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 12.883,80 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.092,11 ευρώ με απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., κατά παράβαση της ΠΟΛ.1201/1999 διότι δεν προκύπτει από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά ενδοκοινοτική παράδοση των αναγραφόμενων ειδών.

Βάσει των ανωτέρω προσδιόρισε διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος ύψους 14.153,73 ευρώ, διαφορά φορολογητέων εισροών 27.789,81 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 6.669,32 ευρώ και διαφορά φορολογητέων εκροών 22.021,27 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5.285,10 ευρώ.

Τα ως άνω προσωρινά αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ακολούθως ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του στο οποίο επισύναψε επιπλέον δικαιολογητικά.

Ο έλεγχος, μετά την επεξεργασία των προσκομισθέντων, αναθεώρησε τη θέση του επί ορισμένων διαφορών του Σημειώματος Διαπιστώσεων, θεωρώντας ικανοποιητικές τις αποδείξεις του προσφεύγοντος. Για τις υπόλοιπες διαφορές, τα προσκομισθέντα στοιχεία και τα επιχειρήματα που προέβαλε ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα κρίθηκαν ανεπαρκή με αποτέλεσμα να προχωρήσει στον καταλογισμό τους, με βάση τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. Οι οριστικές διαφορές είναι οι ακόλουθες:

1. ΛΗΨΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΓΟΡΑΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ

.....

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1			18.640,00	4.473,60
2			7.200,00	1.728,00
3			1.001,00	240,00
ΣΥΝΟΛΟ			26.841,00	6.441,60
ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ			1.118,38	

2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΓΟΡΑΣ ΒΕΝΖΙΝΗΣ ΧΩΡΙΣ ΤΗΝ ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΑΡΙΘΜΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1				56,45	13,55
2				58,32	14,00
3				56,45	13,55
4				60,48	14,52
5				24,21	5,81
6				42,74	10,26

7	.....	.....	.....	56,45	13,55
8	.....	.....	.....	36,30	8,71
9	.....	.....	.....	48,39	11,61
10	.....	.....	.....	56,45	13,55
11	.....	.....	.....	64,11	15,39
12	.....	.....	.....	64,52	15,49
13	.....	.....	.....	32,26	7,74
14	.....	.....	.....	25,81	6,19
15	.....	.....	.....	48,39	11,61
16	.....	.....	.....	72,59	17,42
17	.....	.....	.....	56,45	13,55
18	.....	.....	.....	58,06	13,94
19	.....	.....	.....	30,41	7,31
ΣΥΝΟΛΟ				948,84	227,72

3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΩΡΙΣ ΝΑ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
1				400,00	.....
2				450,00	.....
3				250,00	.....
4				190,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ				1.290,00	

4. ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00 ΕΥΡΩ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΧΘΗΚΕ Ο ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1				683,00	163,92	846,92
2				850,00	204,00	1.054,00
3				552,00	132,48	684,48
4				2.400,00	576,00	2.976,00
ΣΥΝΟΛΟ				4.485,00	1.076,40	5.561,40

5. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΕ ΩΣ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Είδος πωλούμενου προϊόντος			Άρωμα 30 ml	Άρωμα 50 ml	Άρωμα 100 ml	Σύνολο
Συνολική αξία πωλήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκε παραστατικό			136 * 8 = 1.088,00	123 * 12 = 1.476,00	34 * 17 = 578,00	3.142,00 ευρώ
Καθαρή αξία πωλήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκε παραστατικό	1.088/1,24 = 877,42	1.476/1,24 = 1.190,32	578/1,24 = 466,13	2.533,87 ευρώ		
Φ.Π.Α. που	210,58 ευρώ	285,68 ευρώ	111,87	608,13		

αναλογεί			ευρώ	ευρώ
----------	--	--	------	------

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Προκειμένου ο έλεγχος να ανάγει την αξία του αποθέματος σε αξία πωλήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκε παραστατικό βασίστηκε στα παρακάτω στοιχεία:

1. πωλήθηκαν συνολικά 27.020 ml αποθέματος (άρωμα) εκ των οποίων τα 8.070 ml αντιστοιχούσαν σε αρώματα συσκευασίας των 30 ml, τα 12.050 ml σε αρώματα συσκευασίας των 50 ml και τα 6.900 ml σε αρώματα συσκευασίας των 100 ml,
2. η αναλογία της κάθε συσκευασίας προς τη συνολική πωλούμενη ποσότητα είναι για αρώματα των 30 ml 30% (8.070/27.020), για αρώματα των 50 ml 45% (12.050/27.020) και για αρώματα των 100 ml 25% (6.900/27.020), και κάνοντας την παραδοχή ότι το απόθεμα των 13.620 ml της διαφοράς απογραφής πωλήθηκε στις ίδιες αναλογίες προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων ειδών της διαφοράς απογραφής σε 136 αρώματα των 30 ml, 123 αρώματα των 50 ml και 34 αρώματα των 100 ml. Στη συνέχεια, δεδομένης της τιμής πώλησης του κάθε προϊόντος (8,00 ευρώ με Φ.Π.Α. για αρώματα των 30 ml, 12,00 ευρώ με Φ.Π.Α. για αρώματα των 50 ml και 17,00 ευρώ με Φ.Π.Α. για αρώματα των 100 ml) υπολόγισε τα έσοδα της επιχείρησης βάσει του ανωτέρω πίνακα.

6. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΛΑΝΘΑΣΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΗ ΔΗΛΩΣΗ

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
.....	4.700,00	470,00	4.230,00 ευρώ

7. ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΜΕ ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΗΣ ΠΟΛ.1201/1999

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΧΩΡΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ
Α' ΤΡΙΜΗΝΟ						
1				480,00	115,20	.....
2				440,00	105,60	.....
3				913,00	219,12	.....
4				868,00	208,32	.....
5				464,00	111,36	.....
6				440,00	105,60	.....
ΣΥΝΟΛΟ				3.605,00 ευρώ	865,20 ευρώ	
Β' ΤΡΙΜΗΝΟ						
1				1.438,40	345,21	.....
2				630,00	151,20	.....
3				2.289,00	549,36	.....
4				987,20	236,93	.....
5				1.397,20	335,33	.....
6				440,00	105,60	.....
ΣΥΝΟΛΟ				7.181,80 ευρώ	1.723,63 ευρώ	
Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ						
1				1.225,00	294,00	
2				872,00	209,28	
ΣΥΝΟΛΟ				2.097,00 ευρώ	503,28 ευρώ	

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαφορές προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη (βάσει των υπ' αριθ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 πινάκων) για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και οι φορολογητέες εκροές (βάσει των υπ' αριθ. 5, 7 πινάκων) και εισροές (βάσει των υπ' αριθ. 1, 2, πινάκων) για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Φορολογικό έτος 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	411.796,07	418.559,94
μείον: κόστος πωληθέντων	254.825,65	254.825,65
μείον: δαπάνες χρήσης	132.147,60	132.147,60
Καθαρά κέρδη	24.822,82	31.586,69
πλέον: λογιστικές διαφορές		7.842,22
Καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα	24.822,82	39.428,91
	ευρώ	ευρώ

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ

01/01/2017 – 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών 24%	386.753,09	402.170,76
Αξία φορολογητέων εκροών 17%	2.180,40	2.180,40
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	388.933,49	404.351,16
	ευρώ	ευρώ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ

01/01/2017 – 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	141.208,27	140.259,43
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών προϊόντων	30.782,45	3.941,45
Λοιπές εισαγωγές (εκτός επενδυτικών αγαθών)	151.145,65	151.145,65
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	11.222,37	11.222,37
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	334.358,74	306.568,90
	ευρώ	ευρώ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς αναφορικά με τις καταλογιζόμενες παραβάσεις:

1. Λανθασμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τα τιμολόγια προμήθειας βενζίνης λόγω της μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος για το οποίο αγοράσθηκε διότι αφενός μεν βάσει της ΠΟΛ.1003/2015 ο αριθμός κυκλοφορίας μπορεί να αντικατασταθεί από την αναγραφή των στοιχείων του πελάτη και αφετέρου η προμήθεια της βενζίνης δεν αφορούσε τροφοδοσία οχημάτων αλλά μικροεργαλεία της εγκατάστασής του και χρήση ως καθαριστικό ή διαλύτης για την επιμέλεια των εμπορευμάτων του.

2. Η απόρριψη των δαπανών διαφήμισης λόγω της μη καταβολής του τέλους διαφήμισης έγινε κατά παράβαση του άρθρου 15 του από 24-9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος σύμφωνα με το οποίο εξαιρούνται του τέλους οι διαφημίσεις που γίνονται σε εφημερίδες, περιοδικά, ραδιόφωνο και τηλεόραση, ενώ ειδικά η προμήθεια των 100 αφορά εσωτερική χρήση από το προσωπικό και όχι προβολή της επιχείρησης.

3. Τα τιμολόγια της εταιρίας με την επωνυμία αξίας εκάστου άνω των 500,00 ευρώ, εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή αποδεικτικά τραπεζικής μεταφοράς, και ως εκ τούτου πρέπει να αφαιρεθούν από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου.

4. Τα φερόμενα ως εικονικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρία αφορούν πραγματικές δαπάνες που αφενός μεν εγκρίθηκαν και χρηματοδοτήθηκαν από τον αρμόδιο φορέα, αφετέρου δύναται να αποδείξει την υλοποίηση των σχετικών εργασιών στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του με διαθέσιμο φωτογραφικό υλικό. Περαιτέρω ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όπως καταδεικνύεται από την πληρωμή των εν λόγω στοιχείων και την καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησής του.

5. Το απόθεμα που υπολόγισε ο έλεγχος ως διαφορά απογραφής και θεώρησε ότι αφορούσε πωληθείσα ποσότητα για την οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό αποτελεί στην ουσία φύρα της πρώτης ύλης που χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρώματος λόγω απώλειας κατά τη μετάγγιση, επιρροής της ατμόσφαιρας, διαρροής και εξάτμισης κατά την ανάμειξη ενώ ένα μέρος αυτού χρησιμοποιήθηκε για δειγματισμό.

6. Αν και καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια δεν κατέστη δυνατό να προσκομισθούν αντίγραφα φορτωτικής – των προϊόντων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που θεώρησε ο έλεγχος ότι διατέθηκαν με απαλλαγή Φ.Π.Α. κατά παράβαση της ΠΟΛ.1201/1999. Προσκομίζονται όμως με την προσφυγή: α) αντίγραφο ηλεκτρονικής συνομιλίας με εταιρία της αγοράστρια των εν λόγω προϊόντων – από την οποία ζητά τα επίμαχα αποδεικτικά μεταφοράς και β) αντίγραφα των τιμολογίων πώλησης των προϊόντων αυτών με τα τιμολόγια μεταφοράς τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 «Διορθωτικός Προσδιορισμός» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 7 και 8 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

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

[...]

7. 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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της

σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
 - β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
 - γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
 - δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
 - ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
 - στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
 - ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
 - η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
 - θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- [...]»

Επειδή με το άρθρο 9 του ν.2880/2001 τροποποιήθηκε το άρθρο 15 του βασιλικού διατάγματος 24-9/20-10-1958 ως ακολούθως:

«Κατηγορία Δ`

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδόμενων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια

- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Harpenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες.

Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α` βαθμίδας.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 «Τέλος επί των τιμολογίων διαφημιστικής δαπάνης» του ν.3801/2009 ορίζεται ότι:

«Θεσπίζεται υπέρ της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «Αστική Εταιρεία Δεοντολογίας και Επικοινωνίας», η οποία έχει συσταθεί κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2863/ 2000, ειδικό τέλος ποσοστού 0,02% επί των τιμολογίων διαφημιστικής δαπάνης κατά το μέρος που αυτή αφορά στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώριση, μέσω της τηλεόρασης, του ραδιοφώνου, του κινηματογράφου, του διαδικτύου και του ημερήσιου ή περιοδικού τύπου, ή την ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων. Το ανωτέρω ειδικό τέλος θα υπολογίζεται επί της καθαρής αξίας του κόστους για την αγορά χρόνου ή χώρου και θα βαρύνει τον διαφημιζόμενο. Το ποσό που αναλογεί στο ειδικό αυτό τέλος αναγράφεται υποχρεωτικά στο σχετικό τιμολόγιο που εκδίδει ο πάροχος των διαφημιστικών υπηρεσιών, ο οποίος το εισπράττει αμέσως από τον διαφημιζόμενο με την προσκόμιση του τιμολογίου και το καταθέτει σε ειδικό λογαριασμό που τηρείται σε τραπεζικό ίδρυμα στο όνομα της «Αστικής Εταιρείας Δεοντολογίας και Επικοινωνίας». Η κατάθεση του ως άνω ποσού γίνεται εντός τριάντα (30) ημερών από το τέλος του μήνα μέσα στον οποίο αυτό εισπράχθηκε.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22^Α και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α')» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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 συμβάλει 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με 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 [...]

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

[...]

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

[...]

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1091/2010, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καθορισμού διαδικασιών και προϋποθέσεων διενέργειας ορισμένων κατηγοριών συναλλαγών», αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988, είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίστηκε ότι για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

Επειδή με την ΠΟΛ.1003/2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1216/2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίστηκε ότι:

«2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

[...]

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

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

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 3): "Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως,

όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιησεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρο 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελλο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή με την ΠΟΛ.1201/1999 με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος» διευκρινίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Οσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος [...]

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2019/22-02-2022 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912», αναφέρεται ότι:

«[...] Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενοσιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή. Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης. [...]».

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ.) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε

διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και
(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

ii. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της φράσης «...δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.».

Καταρχήν σημειώνεται πως τα δύο μέρη εξ' ορισμού δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά κ-μ).

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα δύο μέρη δεν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα, τότε θα πρέπει να γίνεται χρήση των κριτηρίων του άρθρου 80 της Οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται σε οικογενειακούς ή άλλους στενούς προσωπικούς δεσμούς, διαχειριστικούς δεσμούς, ιδιοκτησιακούς δεσμούς, δεσμούς που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς όπως καθορίζονται από τα κ-μ. Σημειώνεται πως στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 80 της Οδηγίας ΦΠΑ έχει ενσωματωθεί με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στο ν. 4172/2013 (άρθρο 2, περιπτώσεις στ' και ζ).

[...]

Παράγραφος 2

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ.

Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν

ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/1999.

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων).

δ. Ειδικότερα θέματα

i. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ.1201/1999 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α.

[...]

ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται.

iii. Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς, καθώς η προϋπόθεση που έχει θεσπιστεί στο άρθρο 45α (1), περιπτώσεις (α) και β(ii) για μη αντιφατικά στοιχεία που έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον αγοραστή και τον πωλητή, δεν πληρείται. Στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται η ΠΟΛ.1201/1999.

iv. Οποιοδήποτε έγγραφο που εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(i) του άρθρου 45α(1) του Εκτ. Κανονισμού 282/11, μπορεί να θεωρηθεί ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς αυτής της διάταξης.

Όσον αφορά τη μορφή (χειρόγραφη ή/και ηλεκτρονική) που θα μπορεί να γίνεται αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές (πχ. e-mail ή υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο), στον Εκτ. Κανονισμό 282/11 δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τη μορφή που θα παρέχεται η γραπτή δήλωση.

v. Εάν η «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα δεν περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(i) του άρθρου 45α(1), δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές, καθώς η έλλειψη έστω και ενός μόνο στοιχείου δίνει δικαίωμα στις εν λόγω Αρχές να αμφισβητήσουν την ορθότητα της δήλωσης αυτής.

Παράδειγμα 6

Πωλητής παραλαμβάνει δυο γραπτές δηλώσεις σχετικά με τον τόπο προορισμού των αγαθών, για τους πελάτες (αποκτώντες) του, Α και Β αντίστοιχα.

Ο πελάτης Α αποστέλλει την «γραπτή δήλωση» ηλεκτρονικά μόνο, αναφέροντας τα κάτωθι στοιχεία σε αυτή: την ημερομηνία έκδοσής της, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του, τη φύση και την ποσότητα των αγαθών που αποκτά, την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου καθώς και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος.

Ο πελάτης Β, καθώς θέλει να είναι και τυπικά σωστός, αποστέλλει υπογεγραμμένη πρωτότυπη γραπτή δήλωση στον πωλητή, μέσω ταχυδρομείου, αλλά ξεχνάει να αναφέρει στο εν λόγω έγγραφο την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών.

Όταν διενεργηθεί έλεγχος η δήλωση του Α θα θεωρηθεί πλήρης, ενώ του Β ελλιπής, σύμφωνα με τον Εκτ. Καν. 282/11.

νί. Ακόμη και αν ο αγοραστής παράσχει εκπρόθεσμα (μετά την 10ήμερη προθεσμία) την γραπτή δήλωση στον πωλητή, το τεκμήριο μεταφοράς των αγαθών θα μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει, αρκεί να πληρούνται και όλες οι άλλες προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 45α. Εξάλλου, σκοπός της τεθείσας προθεσμίας ήταν να τεθεί ένα ακριβές χρονικό πλαίσιο για τον αγοραστή προκειμένου να παράσχει στον πωλητή την γραπτή δήλωση, παρά να επιβληθούν κυρώσεις στον πωλητή και να στερηθεί της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, επειδή ο αγοραστής δεν θα έχει αποστείλει εγκαίρως την γραπτή δήλωση. [...]».

Επειδή με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η δαπάνη αγοράς βενζίνης ή πετρελαίου συνολικής αξίας 948,84 ευρώ οφείλει να αναγνωριστεί ως έξοδο και να εκπεστεί από τα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, αφού αφενός μεν σκοπός της ήταν η χρήση σε μηχανήματα εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης και αφετέρου, ακόμα και αν χρησιμοποιήθηκε ως καύσιμο δεν ήταν απαραίτητο να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος στα τιμολόγια αγοράς προκειμένου η δαπάνη να είναι εκπστέα.

Επειδή ο έλεγχος θεωρεί ότι οι αγορασθείσες ποσότητες βενζίνης ή πετρελαίου δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιήθηκαν για τη λειτουργία μηχανημάτων εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης διότι δεν υφίστανται τέτοιου είδους μηχανήματα οπότε καταναλώθηκαν κατ' ανάγκη ως καύσιμο για την κίνηση των οχημάτων, με συνέπεια να είναι απαραίτητη η αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του εκάστοτε οχήματος ώστε να μπορεί η αντίστοιχη δαπάνη να εκπεστεί.

Επειδή στα αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς συνολικής αξίας 948,84 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 227,72 ευρώ δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, ο έλεγχος απέρριψε την εν λόγω δαπάνη προσθέτοντάς τη στις υπολογισθείσες λογιστικές διαφορές της χρήσης.

Επειδή ωστόσο, η κρίση αυτή του ελέγχου είναι λανθασμένη διότι οι δαπάνες αγοράς καυσίμων αποδεικνύονται με τιμολόγια στα οποία αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος και επομένως δεν είναι απαραίτητη η αναγραφή και του αριθμού κυκλοφορίας των οχημάτων ώστε να είναι δυνατή η συσχέτιση τους με την αγοράστρια επιχείρηση, κατά τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1003/2014.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος με συνέπεια να διαγράφεται από τις λογιστικές διαφορές η συνολική αξία των καυσίμων, ύψους 984,84 ευρώ και να αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο αναλογών Φ.Π.Α. ύψους 227,72 ευρώ.

Επειδή με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι δαπάνες διαφήμισης που καταχώρησε και εξέπεσε από τα έσοδα της επιχείρησής του και αφορούσαν διαφημιστική καταχώρηση σε ιστοσελίδα και σε έντυπες εκδόσεις περιοδικών δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των διαφημιστικών δαπανών για τις οποίες απαιτείται η πληρωμή του ανάλογου τέλους διαφήμισης ώστε να θεωρούνται εκπεστές, επιπλέον δε για την προμήθεια των 100 t shirt ισχυρίζεται ότι προορίζονταν για χρήση από το προσωπικό και δεν αποσκοπούσε στην προβολή της επιχείρησής του.

Επειδή αναφορικά με την προμήθεια των 100ο έλεγχος αιτιολογημένα απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι προορίζονταν για χρήση από το προσωπικό το οποίο μέσα στην ελεγχόμενη χρήση αριθμούσε επτά άτομα, ήτοι αναντίστοιχα λίγα για τον αριθμό των

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 15 του β.δ. 24-9/20-10-1958 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 του ν.2880/2001 προκύπτει ότι υπόκειται σε τέλος υπέρ των δήμων ποσοστού 2% η δαπάνη διαφημιστικής καταχώρησης σε περιοδικά / εφημερίδες όπως και η διαφήμιση μέσω εκτύπωσης σε διάφορα είδη ενώ με το άρθρο 48 του ν.3801/2009 θεσμοθετήθηκε η καταβολή τέλους υπέρ της Αστικής Εταιρίας Δεοντολογίας και Επικοινωνίας σε ποσοστό 2% επί των αξίας της διαφημιστικής δαπάνης για αγορά χώρου στο διαδίκτυο.

Επειδή επομένως και οι τρεις τρόποι διαφήμισης που χρησιμοποίησε ο προσφεύγων για την προβολή της επιχείρησής του υπόκεινται σε τέλος το οποίο δεν κατέβαλε οπότε δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τις αντίστοιχες δαπάνες.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής τα με αριθμό τιμολόγια (υπ' αριθ.πίνακας ανωτέρω) του προμηθευτή με την επωνυμία και προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τρία αντίγραφα τραπεζικής μεταφοράς με ημερομηνίες και αξίες 2.500,00 ευρώ, 1.000,00 ευρώ και 979,85 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή τα εν λόγω αποδεικτικά τραπεζικής μεταφοράς ελέγχθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή η οποία, με το σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων προς την υπηρεσία μας, πρότεινε την αποδοχή τους και την αφαίρεση της αξίας των σχετικών τιμολογίων από τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές, θέση που κρίνει ορθή η υπηρεσία μας.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος και αφαιρείται από τις λογιστικές διαφορές το σύνολο της καθαρής αξίας των ως άνω τιμολογίων ύψους 4.485,00 ευρώ.

Επειδή με τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τα παραστατικά που έλαβε από την εταιρία δεν ήταν εικονικά αλλά αφορούν πραγματικές εργασίες που έλαβαν χώρα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του και περαιτέρω ότι ο ίδιος ήταν καλόπιστος λήπτης των εν λόγω στοιχείων.

Επειδή στην οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνεται εκτενής αναφορά στις διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης σε σχέση με την εκδότρια εταιρία σύμφωνα με τις οποίες:

1. Ο διαχειριστής της εταιρίας παρουσιαζόταν ως μοναδικός εκπρόσωπος και εταίρος άλλων έξι επιχειρήσεων με κέρδη περίπου 1,2 εκατ. ευρώ, ενώ ταυτόχρονα εργαζόταν και ως ιδιωτικός υπάλληλος με καθήκοντα security, λαμβάνοντας τον βασικό μισθό,
2. η εταιρία μίσθωσε ακίνητο στις Σέρρες προκειμένου να φαίνεται ως συναλλακτικά υπαρκτή αλλά σύμφωνα με μαρτυρίες των εκμισθωτών δε φαίνεται να άσκησε οποιαδήποτε δραστηριότητα στο ακίνητο,
3. από αυτοψία του ελέγχου στην ως άνω δηλωθείσα διεύθυνση προέκυψε ότι η ύπαρξη κλειστού καταστήματος με πινακίδα άσχετη από τη δηλωθείσα δραστηριότητα της εταιρίας,
4. δε διαθέτει αποθηκευτικό χώρο αν και το 2016 πραγματοποίησε αγορές ύψους 436.830,00 ευρώ,
5. από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλε τα ελεγχόμενα έτη δε βρέθηκε μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων καμία επιχείρηση σχετική με ύδρευση, παροχή τηλεφωνίας ή ηλεκτρικής ενέργειας που να παρείχε υπηρεσίες στη δηλωθείσα επαγγελματική εγκατάσταση,
6. δε διέθετε προσωπικό ούτε ανέθεσε ποτέ σε τρίτους την εκτέλεση εργασιών στις οποίες εμφανίζεται ότι προέβη (ανακαινίσεις χώρων, τοιχοποιία με γυψοσανίδες, τεχνικά και ηλεκτρολογικά έργα, χωματουργικές εργασίες κ.α.).

Επειδή από όλα τα ανωτέρω καταδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η εταιρία εκδότρια των επίμαχων παραστατικών, που έλαβε και καταχώρησε ο προσφεύγων στα στοιχεία παγίων του επιχείρησής του εκπίπτοντας για την ελεγχόμενη χρήση τη δαπάνη απόσβεσης, εξέδιδε εικονικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες αποφάσεις του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η λήψη εικονικών παραστατικών που εκδόθηκαν αποδεδειγμένα από φορολογικά ή συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, το βάρος της απόδειξης για την πραγματοποίηση των συναλλαγών φέρει ο λήπτης ο οποίος εν προκειμένω δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς επίρρωση της θέσης του περί πραγματικών συναλλαγών και κατ' επέκταση της καλοπιστίας του.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι λανθασμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο η διαφορά απογραφής των 13.620 ml πωληθείσα ποσότητα για την οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό διότι τόσο από τη μέθοδο αποθήκευσης της πρώτης ύλης και από την τεχνική παρασκευής των αρωμάτων αλλά και από τον δειγματισμό σε πιθανούς πελάτες υπάρχει μεγάλο ποσοστό φύρας το οποίο ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του.

Επειδή από την απάντηση του ελέγχου στο υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων με τις απόψεις του προκύπτει ότι αφενός μεν έλαβε υπόψη του τα παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση με τιμή μονάδας 0,01 ή 1 ευρώ θεωρώντας ότι αφορούν ποσότητες για δειγματισμό, και επομένως δε συνυπολόγισε στα πωληθέντα είδη, αφετέρου είναι πιθανό στα είδη που παρασκευάζονται εντός του καταστήματος να χρησιμοποιούνται επιπλέον υλικά τα οποία όμως για λόγους χρηστής διοίκησης δε συνυπολογίσθηκαν ως πωληθέντα είδη.

Επειδή περαιτέρω η συνολική πωληθείσα ποσότητα βάσει των βιβλίων ανήλθε σε 27.020 ml και η διαφορά απογραφής που προσδιόρισε ο έλεγχος είναι 13.620 ml δε συνάδει με τους κανόνες του εμπορίου ποσοστό φύρας 50%, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος και κρίνεται ορθός ο συνυπολογισμός της διαφοράς της απογραφής στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή ωστόσο ο έλεγχος εκτός της αναπροσαρμογής του φορολογητέου εισοδήματος προέβη και στην έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση της ποσότητας των 13.620 ml αποθέματος.

Επειδή η εν λόγω παράβαση δεν είναι τεκμηριωμένη αφού δεν υπάρχει περιγραφή των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων. Αντ' αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν εκδόθηκε Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ή άλλο παραστατικό εσόδου τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017, μη προσδιορίζοντας ούτε τον ακριβή αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων ούτε τον ακριβή χρόνο της παράβασης.

Επειδή, επομένως, η παράβαση της μη έκδοσης δε στοιχειοθετείται εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξης που εκδόθηκε (πρβλ. ΣτΕ 1503/1998, ΣτΕ 224/1993, ΣτΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών καθώς και του χρόνου κατά τον οποίο έλαβε χώρα η κάθε περίπτωση παράβασης, ώστε να συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση Α.Λ.Π..

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία για την υπό κρίση παράβαση, αν και δεν υπάρχει επίκληση του συγκεκριμένου λόγου από τον προσφεύγοντα, αυτή πρέπει να διαγραφεί στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης.

Επειδή με τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. αφορούσαν πράγματι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αλλά δεν κατέστη εφικτό να προσκομίσει τις σχετικές φορτωτικές / για καθένα τιμολόγιο χωριστά διότι η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε με ευθύνη της αγοράστριας εταιρίας της, η οποία δεν κατάφερε να του διαθέσει τα σχετικά αντίγραφα παραστατικών των μεταφορικών εταιριών.

Επειδή συνεπεία του ως άνω ισχυρισμού του περί ευθύνης της αγοράστριας εταιρίας για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, η επιχείρηση του προσφεύγοντος όφειλε, βάσει της προπαρατεθείσας εγκυκλίου Ε.2019/2022, να είχε στη διάθεσή της ως αποδεικτικά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, είτε:

Α) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών, η οποία θα αναγράφει συγκεκριμένες πληροφορίες και

Β) τουλάχιστον δύο αποδεικτικά της κατηγορίας 1 (υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών)

Είτε:

Α) οποιοδήποτε από μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό της κατηγορίας 1 και

Β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό της κατηγορίας 2 (ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια

αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ).

Επειδή αντί των ανωτέρω αποδεικτικών με την προσφυγή προσκομίζονται αντίγραφα των τιμολογίων πώλησης προς την εταιρία της, στα οποία αναγράφονται με λεπτομέρεια τα αγοραζόμενα είδη, και αντίγραφα τιμολογίων μεταφορικών εταιριών στα οποία αναφέρεται μόνο ο αριθμός των δεμάτων ή των παλετών χωρίς να αναλύεται το περιεχόμενό τους, και ως εκ τούτου από την αντιπαραβολή τους είναι αδύνατη η όποια συσχέτιση, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Επειδή δεν είναι δυνατό με τα προσκομιζόμενα παραστατικά να αποδειχθεί ότι πράγματι οι πωλήσεις που εμφανίζονται ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αφορούν αγαθά που απεστάλησαν από την επιχείρηση του προσφεύγοντος και παρελήφθησαν από την επιχείρηση άλλου κ-μ, εν προκειμένω της, και επομένως, δεδομένου ότι βασική προϋπόθεση της χορήγησης απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. αποτελεί η δυνατότητα του πωλητή να τεκμηριώνει την πραγματοποίηση της παράδοσης, ορθώς ο έλεγχος ήρε την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. για τις εν λόγω πωλήσεις.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο έκτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με την αποδοχή του πρώτου και τρίτου λόγου της προσφυγής, αναφορικά με την έκπτωση της αξίας των τιμολογίων βενζίνης και την αναγνώριση της εξόφλησης των αγορών με τραπεζικό μέσο πληρωμής, αναδιαμορφώνεται το φορολογητέο εισόδημα και οι φορολογητέες εισροές ως ακολούθως:

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Φορολογικό έτος 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	411.796,07	418.559,94	418.559,94
μείον: κόστος πωληθέντων	254.825,65	254.825,65	254.825,65
μείον: δαπάνες χρήσης	132.147,60	132.147,60	132.147,60
Καθαρά κέρδη	24.822,82	31.586,69	31.586,69
πλέον: λογιστικές διαφορές		7.842,22	2.372,38
Καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα	24.822,82 ευρώ	39.428,91 ευρώ	33.959,07 ευρώ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ

01/01/2017 – 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	141.208,27	140.259,43	141.208,27
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών προϊόντων	30.782,45	3.941,45	3.941,45
Λοιπές εισαγωγές (εκτός επενδυτικών αγαθών)	151.145,65	151.145,65	151.145,65
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	11.222,37	11.222,37	11.222,37
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	334.358,74 ευρώ	306.568,90 ευρώ	307.517,74 ευρώ

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και την ακύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση / απαίτηση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	Του υπόχρεου	24.897,96	39.504,05	34.034,21	9.136,25
	Της συζύγου	7.616,23	7.616,23	7.616,23	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	- 2.444,18			2.444,18
	Χρεωστικό ποσό		2.545,90	522,05	522,05
Προκαταβολή φόρου		5.798,62	5.798,62	5.798,62	
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ.			2.495,04	1.483,11	1.483,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		420,90	1.293,76	938,22	517,32
Τέλος επιτηδεύματος		950,00	950,00	950,00	
Σύνολο για καταβολή		4.752,34	13.083,32	9.692,00	4.939,66

Β) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		388.933,49	404.351,16	404.351,16	15.417,67
Αξία φορολογητέων εισροών		334.358,74	306.568,90	307.517,74	26.841,00
Φόρος εκροών		93.191,41	96.891,65	96.891,65	3.700,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών		100.997,97	94.328,65	94.556,13	6.441,84
Πιστωτικό Υπόλοιπο		7.806,56	768,71	796,26	7.010,30
Χρεωστικό Υπόλοιπο			3.331,71	3.131,54	3.131,54
Πρόστιμο αρ. 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.			1.361,18	1.565,77	1.565,77
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Σύνολο φόρου για καταβολή			4.692,89	4.697,31	4.697,31
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	7.806,56	768,71	796,26	7.010,30
	Για επιστροφή				

Γ) υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α, φορολογικού έτους 2017
ποσό για καταβολή: 0,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.