



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 23-01-2023

Αριθμός Απόφασης: 216



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.g

Url : www.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 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., και των ομόρρυθμων εταίρων (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), κατά : 1) της υπ' αριθμ. /10-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2016, 2) της υπ' αριθμ. /10-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2017, 3) της υπ' αριθμ. /10-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58 Α του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2016, 4) της υπ' αριθμ. /10-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58 Α του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής των προσφευγόντων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /10-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε συνολικό ποσό φόρου ύψους 10.219,79€.

Με την υπ' αριθμ. /10-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 18.586,45€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 Α ν. 4174/2013 ύψους 1.433,93€, ήτοι συνολικό ποσό 20.020,38€

Με την αριθμ./10-08-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ύψους 5.871,21€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1. Δεν εξέδωσε τουλάχιστον δύο φορολογικά στοιχεία πώλησης συνολικής καθαρής αξίας ποσού 47.967,79€ πλέον ΦΠΑ ποσού 11.512,27€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ.
2. Δεν εξέδωσε είκοσι στοιχεία αυτοπαράδοσης, συνολικής φορολογητέας αξίας ποσού 991,40€ πλέον μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ ποσού 230,13€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 7 και 9 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)

Το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 5.871.21€ αναλύεται ως ακολούθως:

Καθαρή Αξία αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης	Φορολογητέα αξία	ΦΠΑ	Συντελεστής	Ποσό προστίμου
47.967,79€		11.512,27€	50%	5.756,14€
	991,40€	230,13€	50%	115,07€
			ΣΥΝΟΛΟ	5.871,21€

Με την αριθμ./10-08-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ύψους 8.051,18€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

3. Δεν εξέδωσε τουλάχιστον τέσσερα φορολογικά στοιχεία πώλησης συνολικής καθαρής αξίας ποσού 65.801,93€ πλέον ΦΠΑ ποσού 15.792,47€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ.
4. Δεν εξέδωσε πενήντα πέντε στοιχεία αυτοπαράδοσης, συνολικής φορολογητέας αξίας ποσού 1.291,02€ πλέον μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ ποσού 309,87€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 7 και 9 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)

Το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 8.051,17€ αναλύεται ως ακολούθως:

Καθαρή Αξία αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης	Φορολογητέα αξία	ΦΠΑ	Συντελεστής	Ποσό προστίμου
65.801,93€		15.792,47€	50%	7.896,24€
	1.291,02€	309,87€	50%	154,94€
			ΣΥΝΟΛΟ	8.051,18€

Δυνάμει της με αρ./24.10.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./24.10.2018 δόθηκε στην αρμόδια υπάλληλο εντολή ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την α' προσφεύγουσα, η οποία είναι ομόρρυθμη εταιρεία με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, για την φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2017. Η επιχείρηση τηρεί απλογραφικά βιβλία. Με το με αρ. πρωτ./29.10.2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ./29.10.2018 κοινοποιήθηκε στην α' προσφεύγουσα η σχετική εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στην άνω εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Με τις με αρ. πρωτ./02.02.2022 και/14.02.2022 Προσκλήσεις του άρ. 14 του ΚΦΔ της ΔΟΥ/02.02.2022, οι οποίες κοινοποιήθηκαν νομότυπα στην α' προσφεύγουσα, κλήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο τα αναφερόμενα φορολογικά αρχεία και στοιχεία.

Ακολούθως, εκδόθηκε και επιδόθηκε νομότυπα το με αρ. πρ./17.06.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι συνημμένες σε αυτό προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ και προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου φορολογικού έτους 2016 και 2017, το οποίο κοινοποιήθηκε στον β' προσφεύγοντα ως νόμιμο εκπρόσωπο της α' προσφεύγουσας και στους β' και γ' προσφεύγοντες ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα με τις από 22.06.2022 εκθέσεις επίδοσης της εφοριακού υπαλλήλου/22.06.2022, επί του οποίου υπέβαλαν τις με αρ πρ./25.07.2022 έγγραφες απόψεις τους.

Οι εν λόγω απόψεις έγιναν μερικώς δεκτές από τον έλεγχο, οπότε συντάχθηκαν οι από 10.08.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/13 και εκδόθηκαν: α) η με αρ./10.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ φορολογικού έτους 2016, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 41,28€, β) η με αρ./10.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ φορολογικού έτους 2017, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 12,37€, γ) η με αρ./10.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό προς καταβολή 10.219,79€, δ) η με αρ./10.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό προς καταβολή 20.020,38€, ε) η με αρ./10.08.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2016, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου 5.871,21€, στ) η με αρ./10.08.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2017, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου 8.051,18€, ζ) η με αρ./10.08.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2016, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου 400,00€ και η) η με αρ./10.08.2022 πράξη

επιβολής προστίμου άρ. 54 ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2017, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της α' προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου 400,00€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/28-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση των υπό ως άνω στοιχείων (γ') έως (στ') προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται στην προσφυγή τους ότι αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2016 – 31.12.2017 και ως προς τους κωδικούς που κατά την άποψη των ελεγκτών προσδιορίζουν αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ότι α) υπάρχουν μικρές διαφοροποιήσεις στην περιγραφή των προϊόντων, όπως πχ ένα γράμμα ή ένας αριθμός, που καθιστά πολύ εύκολη την λάθος καταχώρηση προϊόντος, β) η κωδικοποίηση των προϊόντων τους για το έτος 2016 αποτελείται από 11 ψηφία, καθώς και για το πρώτο τρίμηνο του έτους 2017, με αποτέλεσμα να είναι εύκολη η λάθος καταχώρηση πωλούμενου προϊόντος σε σχέση με το αγορασθέν, γ) είναι δύσκολο να ανασύρει κάποιος στη μνήμη του πωλήσεις που έγιναν 5 χρόνια πριν και να συσχετίσει παραπλήσια είδη που εκδόθηκαν, δ) για το έτος 2017 και ειδικότερα από 01.04 άλλαξε το ERP που χρησιμοποιούσαν και με αυτόματο τρόπο, κατόπιν προτροπής του προγραμματιστή, μεταβλήθηκε η κωδικοποίηση όλων των προϊόντων και από 11ψηφιοι έγιναν 7ψηφιοι, με αποτέλεσμα κατά τη μεταφορά -μετατροπή να γίνουν λανθασμένοι συσχετισμοί προϊόντων και να υπάρχουν θετικά και αρνητικά υπόλοιπα ανά κωδικό. Έτσι, οι προσφεύγοντες επικαλούνται στην παρούσα για το έτος 2016 ότι για (12) προϊόντα και συγκεκριμένα τα με α/α 8, 9, 10, 12, 16, 22, 48, 50, 59, 62, 69 και 80, που περιλαμβάνονται στον πίνακα 3 της από 10.08.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, εκδόθηκαν οι σχετικές ΑΛΠ, στις οποίες αναγράφηκαν εκ παραδρομής διαφορετικοί κωδικοί προϊόντων, οι οποίοι όμως αφορούν το ίδιο είδος, της ίδιας εταιρείας, με παραπλήσια τιμή αγοράς και πώλησης, υφίσταται χρονική αλληλουχία, ήτοι η πώληση του εκ παραδρομής εκδοθέντος κωδικού είναι μεταγενέστερη της αγοράς του ελεγχόμενου προϊόντος. Επιπλέον, για το έτος 2017 επικαλούνται ότι για (20) προϊόντα και συγκεκριμένα τα με α/α 4, 11, 31, 39, 42, 49, 58, 64, 68, 69, 76, 93, 94, 98, 101, 103, 106, 107, 109 και 110 που περιλαμβάνονται στον πίνακα 4 της από 10.08.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, εκδόθηκαν οι σχετικές ΑΛΠ, στις οποίες αναγράφηκαν εκ παραδρομής διαφορετικοί κωδικοί προϊόντων, οι οποίοι όμως αφορούν το ίδιο είδος, της ίδιας εταιρείας, με παραπλήσια τιμή αγοράς και πώλησης, υφίσταται χρονική αλληλουχία, ήτοι η πώληση του εκ παραδρομής εκδοθέντος κωδικού είναι μεταγενέστερη της αγοράς του ελεγχόμενου προϊόντος.

Τέλος στην καταγραφή που γίνεται για τα στοιχεία αυτοπαράδοσης, τα προϊόντα που εμφανίζονται στη σχετική λίστα με ποσό πώλησης 1€ ή 0,01€ αφορούν περιπτώσεις που α) μαζί με μία μεγάλη πώληση προϊόντων δίνουν δώρο προϊόν χαμηλής αξίας, οπότε δεν αναγράφεται η τιμή του δώρου,

β) υπάρχουν προϊόντα που δεν πωλούνται χωριστά και αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι κάποιου άλλου προϊόντος πχ. το INVENTOR WI-FI MODULE και η ΒΑΣΗ ΗΛΙΑΚΟΥ ΠΛΑΚΑΣ-ΚΕΡΑΜΟΣΚΕΠΗΣ. Τα προϊόντα αυτά στο τιμολόγιο αγοράς από τους προμηθευτές εμφανίζονται μαζί αλλά με ξεχωριστή χρέωση, αλλά στην πώληση η μικρή σχετικά αξία τους έχει προστεθεί στην κερδοφορία του βασικού είδους, γ) υπάρχουν περιπτώσεις που οι προμηθεύτριες εταιρείες κάνουν προωθητικές ενέργειες τις τηλεοράσεις. Αγοράζοντας μία τηλεόραση πολλών ιντσών μεγάλης αξίας δίνουν δώρο μία τηλεόραση λίγων ιντσών μικρής αξίας. Έτσι, τιμολογεί η ελεγχόμενη εταιρεία τις δύο τηλεοράσεις κανονικά, αλλά πωλεί και εκδίδει παραστατικό με κανονική κερδοφορία την μεγάλη τηλεόραση και την μικρή με 0,01€. Η προμηθεύτρια εταιρεία ακολούθως αποστέλλει πιστωτικό για την αξία της μικρής τηλεόρασης.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη

της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»,

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7§1,2 του ν. 2859/2000: 1.Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2.Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) ...,β) η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας του ν. 4174/2013, με τις τροποποιήσεις του αρ. 51 του ν. 4410/2016 : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1, 5 και 8 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά

περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 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. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου....».

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. Β της Απόφασης του Διοικητή της Α 1293/2019 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» μεταξύ άλλων ορίζεται: «Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) 1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Ε.Λ.Π.). 2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παρ. Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών -Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). 4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς».

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτική επαλήθευση μερίδων αποθήκης για εμπορεύματα α) αξίας πώλησης ανά μονάδα εμπορεύματος μεγαλύτερης των 300,00€, εφόσον διενεργήθηκαν πωλήσεις και β) αξίας κτήσης ανά μονάδα εμπορεύματος μεγαλύτερης των 300,00€, εφόσον δεν δηλώθηκαν πωλήσεις και διαπίστωσε για αμφότερα τα έτη ότι μεταξύ του αρχείου απογραφής αποθεμάτων έναρξης και λήξης και των τηρούμενων μερίδων αποθήκης της α΄ προσφεύγουσας υφίστανται αποκλίσεις στις ποσότητες.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την αλλαγή του προγράμματος τήρησης μερίδων αποθήκης από 01.04.2017, ενώ, ακολούθως, διαπίστωσε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη, η α' προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ανά έτος τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πώλησης και δεν εμφάνισε πωλήσεις, δεδομένου ότι εντόπισε περιπτώσεις όπου οι πωλούμενες μονάδες, όπως αυτές προκύπτουν από το αρχείο απογραφής αποθεμάτων και των τηρούμενων μερίδων αποθήκης (αρχικό απόθεμα πλέον αγορές μείον τελικό απόθεμα) υπερβαίνουν αυτές που πωλήθηκαν βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων πώλησης. Στη συνέχεια προσδιόρισε την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές πώλησης, εφόσον διενεργήθηκαν πωλήσεις και την αξία κτήσης πλέον δηλωθέντος μικτού περιθωρίου κέρδους ανά έτος (8,95% για το έτος 2016 και 14,04% για το έτος 2017) στις περιπτώσεις που δεν δηλώθηκαν πωλήσεις, όπως αυτή αποτυπώνεται στους πίνακες 1 και 2 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί μικρών διαφοροποιήσεων στην περιγραφή των εμπορευμάτων (αναγραμματισμός, αναριθμητισμός) δεν ευσταθεί, διότι πρόκειται για πλήθος ΑΛΠ με λανθασμένους κωδικούς και όχι μεμονωμένα περιστατικά. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος έκανε αποδεκτά κάποια παραστατικά, όπως αυτά περιγράφονται στη σελ. 20 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, οι προσφεύγοντες δεν εξέφρασαν αντιρρήσεις για τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και μη εμφάνισης πωλήσεων, που στοιχειοθετήθηκαν για το φορ. έτος 2016 για πλείστα όσα ήδη εμπορευμάτων επικαλούμενοι μάλιστα αδυναμία ανάλυσης και απόδειξης της μη ύπαρξης παράβασης.

Επειδή, όσον αφορά τις επικαλούμενες ΑΛΠ στην παρούσα ενδικοφανή από τους προσφεύγοντες, παρατηρούμε ότι οι ίδιοι ισχυρισμοί είχαν προταθεί και με τις υποβληθείσες έγγραφες απόψεις, τις οποίες απέρριψε ο έλεγχος, διότι διαπίστωσε ότι πρόκειται για διαφορετικά εμπορεύματα, τα οποία δε δύνανται να συσχετιστούν με τα επικαλούμενα είδη. Προς επίρρωση των ανωτέρω, αναφέρεται ότι υφίσταται μεγάλη διαφοροποίηση στην αξία κτήσης, στην τιμή διάθεσης και στην αξία απογραφής των συσχετιζόμενων από την α' προσφεύγουσα εμπορευμάτων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες απαριθμούν γενικά και αόριστα τις επωνυμίες των εμπορευμάτων, δίχως να εξειδικεύουν τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε προϊόντος. Ενδεικτικά, επικαλούνται το με α/α 8 εμπόρευμα του Πίνακα 3 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ και αναφέρουν μόνο ότι για το συγκεκριμένο προϊόν εκδόθηκε η ΑΛΠ Νο στις 19.07.2016 αναγράφοντας εκ παραδρομής στον κωδικό προϊόντος 10825507206 αντί του ορθού 10825507002 και το οποίο αφορά την ίδια ηλεκτρική κουζίνα beko. Οι προσφεύγοντες, όμως, παραπλανητικά αναφέρουν μόνο την μάρκα της κουζίνας, αποκρύπτοντας τα χαρακτηριστικά της. Ειδικότερα, η ηλεκτρική κουζίνα με κωδικό 10825507002 αφορά την κουζίνα BEKO CSM 67000GW ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΕΡΑΜΙΚΗ (Α ΕΣΤΙΕΣ) ΛΕΥΚΗ, ενώ η ηλεκτρική κουζίνα με κωδικό 10825507206 αφορά την κουζίνα BEKO CSM 67010 ΚΟΥΖΙΝΑ. Οι ως άνω περιγραφές προκύπτουν από τα συνημμένα που προσκόμισαν οι ίδιοι

οι προσφεύγοντες κατά την υποβολή των έγγραφων απόψεων τους επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και αποδεικνύουν σαφέστατα ότι πρόκειται για διαφορετικά εμπορεύματα.

Τέλος, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σελ. 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου η α' προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης. Οι χαρακτηριζόμενες ως αυτοπαράδοσεις καθορίζονται περιοριστικά στις διατάξεις του άρ. 7 του ν. 2859/2000. Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις της παρ. 2β άρ. 7 του Κώδικα ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΕΛΠ προβλέπεται η έκδοση ειδικού στοιχείου σε περίπτωση δωρεάν διάθεσης εμπορεύσιμων αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (Π7475/791/1986). Έτσι, με την έκδοση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου της απόδειξης αυτοπαράδοσης τακτοποιείται ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση αγαθού και για το οποίο η επιχείρηση άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης, κατά το χρόνο αγοράς του. Συνεπώς, η αναγραφόμενη στο φορολογικό στοιχείο καθαρή αξία δεν δύναται να υπολείπεται της αρχικής αξίας κτήσης, στο βαθμό που δεν έχει εκδοθεί στοιχείο αυτοπαράδοσης, ώστε αθροιστικά (τιμολ. με την ενδεικτική αξία του είδους πλέον της αξίας αυτοπαράδοσης για το ίδιο είδος) και για λόγους ΦΠΑ να αποδοθεί ο αναλογών ΦΠΑ που εξέπεσε αρχικά χωρίς να έχει το αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης αυτού. Πλέον, από το φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτουν τέτοια πιστωτικά τιμολόγια από τους προμηθευτές που να είναι άμεσα συσχετιζόμενα με είδη που έχουν πωληθεί μαζί με άλλα είδη, με ενδεικτική αξία 0,01€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. ν. 4174/2013, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να κριθούν ως βάσιμες και αιτιολογημένες.

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανή δεν περιέχει ακριβή περιγραφή του αντικειμένου της διαφοράς, ήτοι ακριβή περιγραφή των υπό αμφισβήτηση εμπορευμάτων, αλλά αρκούνται σε απλές και αόριστες αναφορές εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα η παρούσα να καθίσταται αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτιμήσεως.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι και αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**

νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στη, επί της οδού,
 Τ.Κ., και των ομόρρυθμων εταίρων (ΑΦΜ) και
 (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΠΑ:

Φορολογική περίοδος 01/01/-31/12/2016	ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.219,79	10.219,79
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.732,92	0,00	0,00
Πρόστιμα αρ. 58/58 ^Α ΚΦΔ		-	-
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.732,92	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		10.219,79	10.219,79

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

Φορολογική περίοδος 01/01/-31/12/2017	ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο		18.586,45	18.586,45
Πιστωτικό υπόλοιπο	984,74	0,00	0,00
Πρόστιμα αρ. 58/58 ^Α ΚΦΔ		1.433,93-	1.433,93-
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	984,74	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		20.020,38	20.020,38

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

Με την αρ./10-08-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
5.871,21€	5.871,21€

Με την αρ./10-08-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2017:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
8.051,18€	8.051,18€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.