



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28.02.2024

Αριθμός απόφασης: 473

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ κατά: α) της υπ' αρ.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 β) της υπ' αρ.08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 γ) της υπ' αρ.08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και δ) της υπ' αρ. ..08.20...23 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου τουκαθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Το από 25.01.2024 συμπληρωματικό ηλεκτρονικό αρχείο της προσφεύγουσας.

8. Την υπ'αρ. .../29.01.2024 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας του ως άνω συμπληρωματικού αρχείου προς το

9. την υπ'αρ. .../29.01.2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής

10. Την υπ'αρ. πρωτ ΕΜΠ.13.02.2024 απάντηση του Προϊσταμένου του

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

Επί της από ...2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής, της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, άρθρου 54 παρ 1 περ. η' που επισύρει τις κυρώσεις της 2 περ. ε' του ίδιου άρθρου, ήτοι μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πωληθέντα αγαθά και διαφορές μεταξύ αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων και αναλυτικών καθολικών ειδών αποθήκης.

Με την υπ' αρ. ...**08.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **11.351,13€** λόγω: α) α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **130.000,00€** (καθαρής αξίας **111.472,31€** με ΦΠΑ (13% & 24%) **18.527,69€**) για την πώληση αγαθών, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στα βιβλία της και συγκεκριμένα τον λογαριασμό 30.000.00 «πελάτες εσωτερικού», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 5, 8, και 9, 7 παρ. 3, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν 4308/2014, β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **29.290,97€** (καθαρής αξίας **25.116,40€** με ΦΠΑ (13% & 24%) **4.174,57€**), λόγω αδικαιολόγητων αρνητικών υπολοίπων στα αναλυτικά καθολικά των ειδών αποθήκης την 31.12.2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 5, 8, και 9, 7 παρ. 3, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν 4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58Α' του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ (**22.702,26€ X 50%**).

Με την υπ' αρ.**08.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ..., μειώθηκε η ζημία έτους της προσφεύγουσας εταιρίας (με κύρια δραστηριότητα τη παραγωγή επεξεργασμένων και συντηρημένων καρπών με κέλυφος, αράπικων φυσικιών) σε **141.798,86€** (έναντι της δηλωθείσας **788.427,95€**, κατόπιν διαπίστωσης : α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **130.000,00€** (καθαρής αξίας **111.472,31€** με ΦΠΑ (13% & 24%) **18.527,69€**) για την πώληση αγαθών, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στα βιβλία της και συγκεκριμένα τον λογαριασμό 30.000.00 «πελάτες εσωτερικού» β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **29.290,97€** (καθαρής αξίας **25.116,40€** με ΦΠΑ (13% & 24%) **4.174,57€**), λόγω αδικαιολόγητων αρνητικών υπολοίπων στα αναλυτικά καθολικά των ειδών αποθήκης την 31.12.2017 γ) μη απογραφής ειδών στο βιβλίο απογραφής κατά την 31/12/2017 (κατά ποσότητα και αξία), ύψους **169.934,22€** δ) διαφοράς στην αποτίμηση της αξίας των ειδών αποθήκης και της ποσότητάς τους μεταξύ των δεδομένων των αναλυτικών καθολικών των ειδών αποθήκης και της απογραφής την 31/12/2017 ύψους **212.823,89€** ε) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικής καθαρής αξίας **10.309,05€** (φόρων/τελών αξίας **571,59€**, εξόδων ταξιδίων /ασφαλειών/επισκευής μηχανημάτων-φορτηγών **9.620,46€**, αποσβέσεων παγίων ύψους **117,00€**), καθώς δε πληρούνταν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν 4172/2013 καθώς και στ) μη αναγνώρισης μεταφερόμενης ζημίας παρελθουσών ετών ύψους **94.270,96€** σε προηγούμενο έλεγχο για το φορολογικό έτος 2016.

Με την υπ' αρ.08.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του ..., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 49,40€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 33.935,17€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α ποσού 5.616,46€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 39.551,63€ κατόπιν διαπίστωσης : α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **130.000,00€** (καθαρής αξίας 111.472,31€ με ΦΠΑ (13% & 24%) 18.527,69€) για την πώληση αγαθών, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στα βιβλία της και συγκεκριμένα τον λογαριασμό 30.000.00 «πελάτες εσωτερικού» β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **29.290,97€** (καθαρής αξίας 25.116,40€ με ΦΠΑ (13% & 24%) 4.174,57€), λόγω αδικαιολόγητων αρνητικών υπολοίπων στα αναλυτικά καθολικά των ειδών αποθήκης στα 31.12.2017 γ) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **28.756,50€** για τις οποίες εξέδωσε τα με αρ. 8/02.06.2017 αξίας 6.162,50€ και 17/08.09.2017 αξίας 5.719,00€ φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ προς τη σουηδική επιχείρηση με την επωνυμία «MESOGIOS» με ΑΦΜ/ΦΠΑ SE800828480701 και το με αρ. 23/19.10.2017 τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ αξίας 16.875,00€ προς τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «VELYHI LTD» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG 25508560 και καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ (24%) 6.901,56€, δ) καταλογισμού του Φ.Π.Α. ποσού 1.225,18€ για πωλήσεις συνολικής αξίας 8.565,31€ για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αρ. 2186/06.04.2017 αξίας 7.550,00 και 6122/19.09.2017 αξίας 1.015,31€ φορολογικά στοιχεία (Τ-Δ.Α.) χωρίς Φ.Π.Α., προς την ατομική επιχείρηση της ΚΑΠΟΥΣΟΥΖ Β. ΕΛΕΝΗΣ με Α.Φ.Μ.144487933, και λήφθηκαν από την τελευταία τα με αρ.30/07.04.2017 και 79/20.09.2017 Ειδικά Διπλότυπα Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) σε μεταγενέστερη ημερομηνία κατά παράβαση των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1167/2015 και 1142/2017, ε) μη αναγνώρισης εκπτώσεων, λόγω κύκλου εργασιών, φόρου 3.006,92€ για πωλήσεις αξίας 13.161,04€, λόγω μη γνωστοποίησης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πριν την πραγματοποίησή τους (άρθρου 19 παρ.5 του ν. 2859/2000, ΠΟΛ 1212/22.07.1996) στ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκρών του ΦΠΑ ύψους 99,25€ δαπανών καθαρής αξίας 413,55€ (άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013, Φ.Π.Α του ν.2859/2000 και του ΚΦΔ/ΕΛΠ του ...δυνάμει της υπ' αρ./07.09.2022 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017.

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

1) Αναιτιολόγητα η ελεγκτική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς της, σχετικά με το ποσό των 130.000,00€ που της δάνεισε ο (πρόεδρος της) και που του επιστράφηκε σε μελλοντικό χρόνο, κρίνοντας ότι πρόκειται για «πωλήσεις» για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Εσφαλμένα επίσης θεώρησε ότι το ποσό θα έπρεπε να καταχωρηθεί στο λογ. 43 «ποσά προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου». Το δάνειο χορηγήθηκε για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας και την ενίσχυση της ρευστότητάς της και μέχρι τη χρηματοδότησή της από πιστωτικό ίδρυμα και μόνον σε περίπτωση μη έγκρισης της χρηματοδότησης, θα θεωρούνταν το ποσό αυτό ως συνεισφορά του προέδρου για τη μελλοντική αύξηση του μετοχίου κεφαλαίου της Α.Ε.. Εκ παραδρομής καταχωρήθηκε το ποσό στο ημερολόγιο ως «πελάτες εωτερικού» αντί του ορθού «δάνειο».

Εν τέλει η εταιρία την 16.11.2017 έλαβε δάνειο ύψους 300.000,00€ από την τράπεζα ALPHA BANK όπως προκύπτει από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού όψεως ...αλλά και από την ημερολογιακή εγγραφή (συν/να 2).

Την 17.11.2017 άρχισε η τμηματική αποπληρωμή του δανείου στον κ....., ως εξής: α) 25.000,00€ την 17.11.2024, β) 20.000,00€, την 20.11.2017, γ) 20.000,00€, την 28.11.2017 δ) 36.500,00€ την 01.12.2017, ε) 28.500,00€ την 04.12.2017.

2) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί αρνητικού υπολοίπου αγαθών και πώλησης αυτών χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 29.290,97€, λόγω της μη υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014. Οι καρτέλες αποθήκης που δόθηκαν στον έλεγχο δεν περιλαμβάνουν ούτε την απογραφή έναρξης ούτε τις εσωτερικές διακινήσεις, τις αναλώσεις, τις παραγωγές αγαθών οπότε το συγκεκριμένο «αρχείο» δεν δύναται να αποτελέσει ούτε βάση φορολογικού ελέγχου ούτε απόδειξη της πραγματικής ποσότητας των αγαθών.

3) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη απογραφής ειδών αξίας 169.934,22€ κατά την 31.12.2017 λόγω μη υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.

4) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί ύπαρξης διαφοράς ύψους 212.823,89€ στην αποτίμηση της αξίας και της ποσότητας των ειδών αποθήκης λόγω μη υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.

5) Παραβίαση της αρχής ισότητας των πολιτών, της επιείκειας της καλής πίστης.

6) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε το από 08.09.2017 έγγραφο μεταφοράς CMR με το οποίο αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση προς τη Σουηδική επιχείρηση με την επωνυμία «..» με ΑΦΜ/ΦΠΑ

7) Αναιτιολόγητη η μη αναγνώριση από τη φορολογική αρχή απαλλαγής ΦΠΑ των πωλήσεων ύψους 8.565,31€ προς την ατομική επιχείρηση της με Α.Φ.Μ.144487933, καθώς πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις των ΠΟΛ 1167/2015 αφού είχε λάβει από αυτήν την επομένη της έκδοση των τιμολογίων τα με αρ...../07.04.2017 και/20.09.2017 Ειδικά Διπλότυπα Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.). Η μη αναγνώριση απαλλαγής ΦΠΑ βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και είναι αντίθετη προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

8) Αναδρομική ισχύς της μη υποχρέωσης γνωστοποίησης στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των εκπτώσεων λόγω τζίρου 4 μήνες πριν την πραγματοποίησή τους βάσει άρθρου 31 του ν. 5024/2023 με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρου 19 παρ.5 περ. α' του ν. 2859/2000 (από 24.02.2023 δεν απαιτείται η σχετική γνωστοποίηση).

9) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι της κλήσης σε ακρόαση άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος ως προς την υπ' αρ./21.08.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 και την έκθεση ΦΠΑ του Προϊσταμένου,

10) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Στις 25.01.2024, η προσφεύγουσα ανήρτησε συμπληρωματικό ηλεκτρονικό αρχείο, ως νέα στοιχεία, με το βιβλίο αποθήκης και αναλυτικά καθολικά των ειδών αποθήκης (φυστίκι ψίχα, αμύγδαλα, καρυδόπιχα κλπ).

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη

πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...] **Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικά[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και

κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του 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, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014) (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων...».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή ανατιπολογήτως απέρριψε τον ισχυρισμό της, ως προς το ποσό των 130.000,00€ που της δάνεισε ο (πρόεδρος της) προς

ενίσχυση της ρευστότητάς της και που του επιστράφηκε μετά τη χρηματοδότησή της από την ALPHA BANK στις 16.11.2017. Όπως εξηγεί, μόνον στην περίπτωση που δεν εγκρινόταν η χρηματοδότησή της από πιστωτικό ίδρυμα, το ποσό αυτό θα θεωρούνταν ως συνεισφορά του προέδρου σε μελλοντική αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Επειδή, η προσφεύγουσα για το ποσό των 130.000,00€ προέβη την 25.01.2017 στην ακόλουθη εγγραφή στα βιβλία της

Λογ/μός	Περιγραφή	χρέωση	πίστωση
30.00	Πελάτες εσωτερικού	0,00	130.000
38.00	Ταμείο	65.000	0,00
33.90	Επιταγές εισπρακτέες	65.000	0,00

Επειδή, από τον έλεγχο όμως της φορολογικής αρχής δεν διαπιστώθηκε η μεταφορά χρηματικού ποσού ύψους 130.000,00€ από τραπεζικό λογαριασμό του προέδρου και μετόχου σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας ούτε προσκομίσθηκε δανειακή σύμβαση των ως άνω εμπλεκόμενων μερών με βέβαιη ημερομηνία και χαρτοσήμανση αυτής αλλά ούτε και αποδεικτικά τραπέζης (κατάθεσης-ανάληψης) για την τμηματική επιστροφή του ποσού του φερόμενου δανείου κατά τις ημερομηνίες (17/11, 20/11, 28/11, 01/12 και 4/12 του 2017), με τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές ή οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο τεκμηρίωσης της λογιστικής εγγραφής κατά την 25/01/2017.

Επειδή, στο λογ. 30 του λογιστικού σχεδίου της προσφεύγουσας επιχείρησης παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που δημιουργούνται από πωλήσεις εμπορευμάτων ή από την παροχή υπηρεσιών από την επιχείρηση ενώ τα ποσά που κατατίθενται από τους μετόχους για να καλυφθεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 43.00 «Καταθέσεις μετόχων» και τα ποσά δανείου στο λογ. 53.00 «βραχυπρόθεσμο δάνειο»

Επειδή, σε περίπτωση που πράγματι ο πρόεδρος και μέτοχος της προσφεύγουσας Α.Ε. της είχε χορηγήσει το ποσό των 130.000,00€, προς ενίσχυση της ρευστότητάς της για την κάλυψη υποχρεώσεών της, τότε για το ποσό αυτό έπρεπε να καταβληθεί το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, ενώ στην περίπτωση κεφαλαιακής ενίσχυσης της (αύξηση κεφαλαίου), θα έπρεπε να απεικονισθεί στο λογαριασμό 43 «ποσά προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου». Συνεπώς, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να εμφανίσει το εν λόγω ποσό είτε ως υποχρέωση (δάνειο) προς τον μέτοχο, είτε θα έπρεπε να αποφασισθεί (ισόποση) αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, με

αναδιαμόρφωση των ποσοστών συμμετοχής σε αυτό, ύστερα από απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.).

Επειδή, στο συνυποβληθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή από 25.01.2017 πρακτικό Δ.Σ. δεν αναφέρονται οι όροι και ο τρόπος επιστροφής του δανείου στον μέτοχο, αλλά και για τα ποσά των α) 25.000,00€ την 17.11.2024, β) 20.000,00€, την 20.11.2017, γ) 20.000,00€, την 28.11.2017 δ) 36.500,00€ την 01.12.2017, ε) 28.500,00€ την 04.12.2017 που η προσφεύγουσα διατείνεται ότι επέστρεψε στον ... προσφεύγουσας Α.Ε.) δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία με τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.

Επειδή, καθόσον η προσφεύγουσα δεν απέδειξε και δεν αιτιολόγησε με επαρκή στοιχεία το ποσό των 130.000,00€ στην πίστωση του λογ. 30 «πελάτες εσωτερικού» και αντίστοιχα τη χρέωση των ποσών 65.000,00€ στο λογ. 38 «ταμείο» και 65.000,00€ στο λογ. 33.90 « επιταγές εισπρακτέες» ορθώς από την ελεγκτική αρχή κρίθηκε ότι πρόκειται για πωλήσεις σε πελάτες της (καθαρής αξίας 111.472,31€ με ΦΠΑ (13% & 24%) 18.527,69€) για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 5, 8, και 9 και άρθρου 7 παρ. 3 και άρθρων 8, 9, 11, 12 και 13 του ν 4308/2014 με α) την επιβολή προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν. 4987/2022,, ήτοι ίσου με το 50% του ΦΠΑ (18.527,69€x50%) των εν λόγω πωλήσεων β) την προσθήκη της αξίας 111.472,31€ στα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2017 και γ) τον καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ (13% & 24%) 18.527,69€.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί δανεισμού της από τον μέτοχο Χρήστο Παπαδόπουλο απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του ...η) **δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του 2.** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1...

Επειδή με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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 Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα».

Ωστόσο, εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πέραν του προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α. και έτερο πρόστιμο βάσει του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για την ίδια παράβαση, το οποίο πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς το 2^ο, 3^ο και 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος «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...»

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 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.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο

αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.... 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

9Α. Για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων διακίνησης αγαθών των παρ. 8 και 9, τα σχετικά παραστατικά εκδίδονται ψηφιακά, φέρουν συγκεκριμένες προδιαγραφές και σημάνσεις και διαβιβάζονται απευθείας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

9Β. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η έκταση εφαρμογής και καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, οι εξαιρέσεις και η έναρξη ισχύος των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

9Γ. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι ειδικότερες υποχρεώσεις των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 9Α, οι προδιαγραφές, το περιεχόμενο και ο μορφότυπος των ψηφιακών παραστατικών διακίνησης, ο τρόπος και τα κανάλια διαβίβασης αυτών στην Α.Α.Δ.Ε., καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

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. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή. »

Άρθρο 20 παρ. 1 & 7 Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών: «1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. [...] 7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος: α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί

να δικαιολογούνται γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5.8.8 της ΠΟΛ. 1003/2014 προβλέπεται ότι:

«Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία (βιβλίο αποθήκης). Κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.»

Επειδή, βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014, η τήρηση βιβλίου αποθήκης δεν είναι υποχρεωτική. Το γεγονός ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «Βιβλίου Αποθήκης» συνάγεται, τόσο από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση αυτού, όσο και από το ότι στις οικείες διατάξεις (άρθρο 5) εξειδικεύεται με σαφήνεια ο τρόπος εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης για την διακίνηση των αποστελλόμενων και παραλαμβανόμενων αποθεμάτων, καθώς και για τις δικλίδες ασφαλείας που πρέπει να τηρούνται, ως προς την τεκμηρίωση της αξιοπιστίας των πράξεων αυτών. Έτσι, στις παραγράφους 8 έως και 12 του άρθρου 5 του ως άνω νόμου, καθορίζονται οι ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των

υποχρεώσεων της οντότητας, αναφορικά με την παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων, ήτοι η τήρηση με τάξη, πληρότητα και ορθότητα των παραστατικών στοιχείων διακίνησης, ή των τιμολογίων πώλησης ή των αποδείξεων λιανικής πώλησης, που εκδίδονται ή λαμβάνονται για τις διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε και, σε κάθε περίπτωση ελεγκτικών επαληθεύσεων, τις πράξεις αυτές.

Σε κάθε περίπτωση, κάθε οικονομική οντότητα δύναται, χωρίς να υποχρεούται, να τηρεί με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο βιβλίο αποθήκης, για διαχειριστικούς σκοπούς.

Επειδή, εν προκειμένω, στις2024, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικώς στο . η με αρ. .../29.01.2024 απόφαση αναπομπής της υπηρεσίας μας του από 25.01.2024 υποβληθέντος συμπληρωματικού ηλεκτρονικού αρχείου της προσφεύγουσας (file size ..), που περιλάμβανε βιβλίο αποθήκης και αναλυτικά καθολικά των ειδών αποθήκης (φυσίκι, ψίχα, αμύγδαλα, καρυδόψιχα κλπ), ανά κωδικό, προκειμένου η φορολογική αρχή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση και εν συνεχεία να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα, εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 και στην παρ. 3 του Κεφ. Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Την ίδια ημέρα (29.01.2024) κοινοποιήθηκε η με αρ. ../29.01.2024 απόφαση της υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα ημέρες από τη λήξη της σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.

Σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασής μας, λόγω νέων στοιχείων, το, και με το με αρ.πρωτ. ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ. ΟΡΓ...../13.02.2024 ΕΞ 2024 ΕΜΠ διαβιβαστικό έγγραφο, απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από 13.02.2024 έγγραφη απάντηση, όπου επισημαίνει ότι το ηλεκτρονικό αρχείο (file size ...) με το βιβλίο αποθήκης και τα αναλυτικά καθολικά των ειδών αποθήκης (xls) (φυσίκι ψίχα, αμύγδαλα, καρυδόψιχα κλπ), ανά κωδικό, είχε τεθεί στη διάθεση του ελέγχου αρχικά και τα δεδομένα αυτού είχαν ήδη επεξεργασθεί και δεν αποτελεί νέο στοιχείο (παρ. 5 άρθρου 25 ν.4987/2022).

Επειδή από τη φορολογική αρχή εντοπίστηκαν στα αναλυτικά καθολικά ειδών αποθήκης (όπως καρυδόψιχα, δαμάσκηνα, αμύγδαλο, κολοκυθόσπορος κλπ) της προσφεύγουσας κατά την 31/12/2017, πολύ μεγάλα αρνητικά υπόλοιπα, ως προς τη ποσότητα (σε κιλά/τεμάχια), ύψους

20.646,17, που δεν δικαιολογούνταν.

Ακολούθως η φορολογική αρχή για τον υπολογισμό της αξίας των ως άνω ποσοτικών διαφορών εφάρμοσε τη μέθοδο αποτίμησης F.I.F.O. που είχε εφαρμοσθεί από την ίδια την προσφεύγουσα και προέκυψε καθαρή αξία 25.116,40€ (σελ. 37, 38, 39, 40 της από ...2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος)

Την ως άνω αξία, πρόσθεσε στα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2017 και επέβαλε πρόστιμο_ του άρθρου 58Α' του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ (4,174,57€ X 50%), λόγω της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας **29.290,97€** (καθαρής αξίας 25.116,40€ με ΦΠΑ (13% & 24%) 4.174,57€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 5, 8, και 9 , 7 παρ. 3, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν 4308/2014.

Ωστόσο η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή, αφού τα αρνητικά υπόλοιπα των ειδών στις καρτέλες αποθήκης προκύπτουν από την έκδοση στοιχείων πώλησης, ενώ η φορολογική αταξία αφορά την ύπαρξη διαθέσιμων αποθεμάτων προς πώληση, χωρίς να υφίστανται παραστατικά αγорών που να στοιχειοθετούν την διαθεσιμότητά τους.

Επειδή, περαιτέρω από τη φορολογική αρχή, ύστερα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων του βιβλίου της απογραφής και των αναλυτικών καθολικών των ειδών αποθήκης, διαπιστώθηκε α) ότι κατά την απογραφή στις 31.12.2017 δεν απογράφησαν είδη αξίας **169.934,22€** (όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ. 43-49 της από ..2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) η οποία προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, ως λογιστική διαφορά β) διαφορά στην αποτίμηση της αξίας ειδών αποθήκης ύψους **212.823,89€** (όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ 40-42 της από ..2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) που επίσης προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν παρείχε επαρκείς εξηγήσεις ως προς τα μη απογραφέντα είδη στο βιβλίο απογραφών την 31.12.2017 και τις διαφορές που διαπιστώθηκαν ως προς την αξία των ειδών αποθήκης και τη ποσότητά τους.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς το 5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οί Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οί Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) 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,...»,

στο άρθρο 5 παρ 1, ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.».

στο άρθρο 13 ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β) 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

στο άρθρο 16 ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής

αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28...».

στο άρθρο 28 ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ)... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' , καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ» μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...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 Φ.Π.Α. 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/Φ.Π.Α. 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.

....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 φωτοαντίγραφα 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 την ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού

στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α., ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.»

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 14 παρ. 1: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

Στο άρθρο 131: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Στο άρθρο 138 παρ.1, Κεφάλαιο 4: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Στο άρθρο 273: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του Φ.Π.Α. και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στο φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Πάντως προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). (Φ.Π.Α. Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ1201/1999 και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, περί απαλλαγής ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική παράδοση για την οποία εξέδωσε το με αρ. .../08.09.2017 τιμολόγιο αξίας 5.719,0€ προς τη Σουηδική επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, συνυποβάλλοντας εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή το από 08.09.2017 έγγραφο μεταφοράς (CMR).

Ωστόσο, το εν λόγω CMR, που από τη φορολογική αρχή δεν έγινε αποδεκτό ως ανεπαρκές, εκτός από τα στοιχεία αποστολέα και παραλήπτη και την υπογραφή παραλήπτη δεν αναγράφονται τα διακινηθέντα είδη, τα στοιχεία της μεταφορικής εταιρίας αλλά ούτε συνυπογράφεται από τα εμπλεκόμενα μέρη (πωλητή και μεταφορέα) καθώς κατά το μεγαλύτερο μέρος το έγγραφο είναι λευκό.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της προς την έδρα της Σουηδικής επιχείρησης με την επωνυμία «.... με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... για την ως άνω ενδοκοινοτική παράδοση. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέα πράξη και επιβλήθηκε ΦΠΑ (24%), ύψους 1.372,56€, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 28 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ 1201/1999.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ για τις λοιπές ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν έχει προβληθεί κάποιος ισχυρισμός.

Ως προς τον 7ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την ΠΟΛ 1167/2015, όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1142/17 (ΦΕΚ 3363 Β΄ /25-9-2017), ΠΟΛ 1247/2015 (ΦΕΚ Β΄ 1808/21.8.2015) και Α. 1221/2020 (ΦΕΚ Β΄ 4266/30.9.2020), ορίζεται ότι:

Άρθρο 7

Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής

1.Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.

Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ. Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρισε στα βιβλία της πωλήσεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ με ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.), στους λογαριασμούς 70.01.0000 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ» και 71.01.0000 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ», ως κάτωθι:

Ημερ/νία	Παρ/κό	Λογ/σμός	Περιγραφή	Συναλ/νος	Αξία	Ε.Δ.Δ.Α.
06/4/2017	71.01.0000	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	....	7.550,00	30/07-04-2017
19/9/2017	70.01.0000	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	.....	1.015,31	79/20-09-2017
ΣΥΝΟΛΟ					8.565,31	

Επειδή, ωστόσο, καθόσον τα οικεία Ε.Δ.Δ.Α. εκδόθηκαν σε μεταγενέστερη ημερομηνία (20.09.2017) της έκδοσης των ως άνω τιμολογίων (19.09.2017), ορθώς από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω πωλήσεις αξίας **8.565,31€** επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ. (13% & 24%) ύψους **1.225,17€**.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών

δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν τίθεται και ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ.5 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 5024/2023, οι οποίες ισχύουν από 24.02.2023 και μετά, καταργήθηκε η υποχρέωση γνωστοποίησης των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου) τέσσερις (4) μήνες πριν την χορήγησή τους. Η περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α'248) αντικαταστάθηκε ως εξής:

«5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπώσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

-έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

-τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1212/22.7.1996, διευκρινίστηκαν τα εξής: «...Β Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Ν.1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο. Ειδικότερα:

- Η γνωστοποίηση θα γίνεται με απλή δήλωση του υποχρέου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/90, όπως ισχύει.

- Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υποχρέου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα.

- Τα ποσοστά των χορηγούμενων εκπτώσεων μπορεί να διαφοροποιούνται κατά περιοχές της χώρας, κατ' είδος ή ακόμα και κατά πελάτη ανάλογα με την συμφωνία, εφόσον βέβαια, στην τελευταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω...

Τέλος επισημαίνεται ότι, η συγκεκριμένη ρύθμιση εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία και δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις. Επομένως, ανεξάρτητα από τη γνωστοποίηση ή μη των χορηγούμενων κατά τα ως άνω εκπτώσεων, τα εκδιδόμενα πιστωτικά τιμολόγια, λόγω κύκλου εργασιών, εξακολουθούν να αποτελούν μειωτικά στοιχεία των πωλήσεων...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1087/19.4.2011: « Με τις οδηγίες που δόθηκαν για το παραπάνω θέμα με την ως άνω εγκύκλιο (ΠΟΛ. 1212/1996) διευκρινίστηκε ότι οι εκπτώσεις λόγω κύκλου εργασιών λαμβάνονται υπόψη και μειώνουν τη φορολογητέα αξία, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον 4 (τέσσερις) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους και εφόσον το χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης δεν υπερβαίνει, στις ακραίες περιπτώσεις, το ποσοστό μικτού

κέρδους, που πραγματοποιεί επί του κόστους ο προμηθευτής των αγαθών ή ο παρέχων την υπηρεσία που χορηγεί την έκπτωση.

Δεδομένου ότι ο ως άνω περιορισμός της χορηγούμενης έκπτωσης, που προβλέπει ότι το χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης που παρέχεται από τον προμηθευτή δε μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό μικτού κέρδους που πραγματοποιεί επί του κόστους η επιχείρηση, επιφέρει διαφοροποίηση μεταξύ των επιχειρήσεων και για λόγους χρηστής διοίκησης ο περιορισμός αυτός καταργείται».

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 11.2.10, της ΠΟΛ.1003/31.12.2014: «Για το πιστωτικό τιμολόγιο, ... δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα: α) επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς τους πελάτες της δεν υπέβαλε την γνωστοποίηση του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' του Ν.2859/2000 που απαιτείται προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών:

Ημερ/νία	Παρ/κό	Απολογία	Αξία	Φ.Π.Α.
18/1/2017	1.750,92	420,22
18/1/2017	948,92	123,36
18/1/2017	394,49	94,68
18/1/2017	225,23	29,28
18/1/2017	205,20	26,68
18/1/2017	158,53	38,05
13/2/2017	252,93	60,70
8/3/2017	6.816,48	1.635,96
5/4/2017	435,47	104,51
8/5/2017	241,94	58,07
31/5/2017	251,76	60,42

7/6/2017	...	...	202,22	48,53
24/7/2017	...	...	257,08	61,70
7/9/2017	...	...	336,41	80,74
1/9/2017	...	...	231,75	55,62
18/12/2017	...	...	300,00	72,00
22/12/2017	...	...	151,71	36,41
Σύνολο			13.161,04	3.006,92

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις χορηγούμενες εκπώσεις λόγω κύκλου εργασιών στους πελάτες της και καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους **3.006,92€**.

Επειδή, η προσφεύγουσα αξιώνει την αναδρομική εφαρμογή και στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2017 της διάταξης του άρθρου 31 του ν.5024/2023 (ΦΕΚ Α'41/24.02.2023) με την οποία αντικαταστάθηκε η περ.α' της παρ.5 του άρθρου 19 του ν.2859/2000(ΦΠΑ), ήτοι ότι δεν απαιτείται η γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. 4 μήνες πριν τη διενέργεια των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών, προκειμένου αυτές να αναγνωριστούν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν.5024/2023, η ισχύς του εν λόγω νόμου άρχεται από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 24.02.2023.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης αν μεταξύ του χρόνου τέλεσης παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας και του χρόνου έκδοσης διοικητικής πράξης επιβάλλουσας κύρωση για την παράβαση ή της εκδίκασης της διαφοράς επί της παράβασης αυτής, μεσολαβήσει μεταβολή του νομοθετικού καθεστώτος που διέπει την σχετική κύρωση, η φορολογική διοίκηση ή αντιστοίχως το διοικητικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η διαφορά, οφείλουν, ως προς την παράβαση αυτή, να εφαρμόσουν μεταξύ των περισσότερων νομοθετικών ρυθμίσεων που ίσχυσαν μεταξύ του χρόνου τέλεσης και έκδοσης διοικητικής πράξης ή εκδίκασης της παράβασης εκείνη που, εφαρμοζόμενη στο σύνολο της, οδηγεί στη συγκεκριμένη περίπτωση στην επιβολή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης στον συγκεκριμένο παραβάτη

Σημειωτέον ότι κρίσιμο νομοθετικό καθεστώς για την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων είναι ο χρόνος τέλεσης του κρίσιμου φορολογικού περιστατικού και ειδικότερα ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ή τέλεσης της παραβάσεως με την έννοια ότι η κύρωση επιβάλλεται καταρχήν με βάση το ισχύον κατά το ως άνω χρονικό σημείο γεγονός. Ωστόσο, στο

πεδίο του φορολογικού δικαίου κρίσιμη καθίσταται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης, ελαφρύτερης ή ευνοϊκότερης φορολογικής κύρωσης η οποία, όπως ήδη προκύπτει από τον ως άνω ορισμό αυτής, δεν αφορά μόνο τα δικαστήρια αλλά υποχρεώνει και τη φορολογική διοίκηση όπως εντοπίσει την επιεικέστερη κύρωση και την εφαρμόσει στο χρόνο έκδοσης της πράξης, πολύ περισσότερο όταν ο νεότερος νόμος περιλαμβάνει μεταβατικές διατάξεις οι οποίες κατοχυρώνουν την αρχή. Δικαιολογητική βάση της αρχής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης αποτελεί η σκέψη ότι η εφαρμογή του παλαιότερου νομοθετικού καθεστώτος, στο βαθμό που οι σε αυτό προβλεπόμενες κυρώσεις υπερβαίνουν το μέτρο που κρίνεται αναγκαίο από το νομοθέτη, όπως αυτό εκφράσθηκε μέσω των νεώτερων νομοθετικών ρυθμίσεων, αφενός παρίσταται άσκοπη και αδικαιολόγητη αφετέρου έρχεται σε αντίθεση με την νεότερη νομοθετική βούληση έτσι ώστε η τιμώρηση της παράβασης βάσει του καταργηθέντος αυστηρότερου νόμου να στερείται πλέον βάσεως.

Επειδή, η αρχή αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης αφορά αποκλειστικά τις περιπτώσεις επιβολής γνήσιων φορολογικών κυρώσεων. Αντίθετα η αρχή δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής σε μέτρα που δεν έχουν τον χαρακτήρα κύρωσης όπως εν προκειμένω η μη αναγνώριση έκπτωσης λόγω κύκλου εργασιών.

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 9^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), που ορίζει τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά

ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3...4...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** 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 παρ. **1.....**».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 62 του ΚΦΔ: «**4.** Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του ν. 4174/2013 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα: «Με τις

διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α΄ άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στη προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, μέσω της εφαρμογής e κοινοποίηση της Α.Α.Δ.Ε., με ημερομηνία ανάρτησης στις 22/06/2023 και με ημερομηνία ανάγνωσης από την επιχείρηση στις 23/06/2023 το με αρ. .../21-06-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 28 & 62 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, προκειμένου εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να υποβάλει εγγράφως στην φορολογική αρχή τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε στις 12/07/2023 το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/12-07-2023 υπόμνημα απόψεων το οποίο και λήφθηκε υπόψη κατά τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου ΕΛΠ/ΚΦΔ εισοδήματος και ΦΠΑ.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της διαδικασίας σε κλήση σε ακρόαση αβασίμως προβάλλεται και απορρίπτεται.

Ως προς τον 10^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....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 ΚΦΔ 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «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, στις από ...2023 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π./ Κ.Φ.Δ. φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του, αποτυπώνονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που οδήγησαν τη φορολογική αρχή στο πόρισμά της και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, πλην της υπ'αρ.-/2023 πράξης επιβολής προστίμου βάσει του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, που όπως προαναφέρθηκε, πρέπει να ακυρωθεί, ακόμη και στην περίπτωση της πλημμελούς τήρησης των αρχείων ειδών αποθήκης καθώς δεν στοιχειοθετείται η παράβαση του άρθρου 54 ΚΦΔ καθώς και της μη ορθής κρίσης της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, ως προς το ότι τα αρνητικά υπόλοιπα που διαπιστώθηκαν στις καρτέλες των ειδών αποθήκης ως απόρροια μη έκδοσης στοιχείων πώλησης, συνολικής αξίας **29.290,97€** (καθαρής αξίας 25.116,40€ με ΦΠΑ (13% & 24%) 4.174,57€), κάτι που επιδρά μειωτικά: α) ως προς το εκδοθέν πρόστιμο του άρθρου 58^A του ΚΦΔ, β) την πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και γ) την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017.

Λαμβάνοντας, επομένως, υπόψη όλα τα προεκτεθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ.πρωτ. (ELENXIS ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- την ακύρωση της με αρ./..08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του

- την τροποποίηση α) της με αρ.08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 β) της με αρ.08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 γ) της με αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 του Προϊσταμένου του

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

Η με αρ.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του

Είδος προστίμου	βάσει ελέγχου	βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. η' § 2 περ. ε' ΚΦΔ	2.500,00€	0,00€

Η με αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του

Είδος προστίμου	βάσει ελέγχου	βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	(22.702,26€ χ 50%)	(18.527,69€ χ 50%)
	11.351,13€	9.263,85€

Η με αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του

	βάσει ελέγχου	βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Μη αναγνωρισθείσα ζημία έτους	646.629,00€	621.512,60€

Η με αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου του

	βάσει ελέγχου	βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου	33.935,17€	29.760,60€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	5.616,46€	5.616,46€
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.551,63€	35.377,06€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	49,40€	49,40€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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