



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 17/09/2018

Αριθμός απόφασης: **1629**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου **ΧΕΙΡ** ...ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/11-09-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα τη ναυπήγηση πλοίων, εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν, το χονδρικό εμπόριο αράπικων φυστικιών, το χονδρικό εμπόριο ελαιών, τις υπηρεσίες ενοικίασης τουριστικού σκάφους, τις υπηρεσίες διοργάνωσης εμπορικών εκθέσεων και διεύθυνση έδρας στο, του Ν. Θεσσαλονίκης - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό **.../.../06-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 (φορολογικού έτους 2014), β) της με αριθμό **.../.../06-03-2018** οριστικής

πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, γ) της με αριθμό **.../.../06-03-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, δ) της με αριθμό **..../..../06-03-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και ε) της με αριθμό **.../.../06-03-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **...-...-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΧΕΙΡ ... ενδικοφανούς προσφυγής** και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/11-09-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος** της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα στις 16/04/2018, (σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., δεν καταχωρήθηκε στην ως άνω ημερομηνία λόγω τεχνικών προβλημάτων στο σύστημα TAXIS) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **.../.../06-03-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση προς έκπτωση και μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 32.647,95 € και επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος ύψους 21.901,73 €, πλέον το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ 2 του Ν. 4174/2013, ύψους 10.950,87 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 32.852,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../.../06-03-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 1.466,67€, λόγω της μη διαφύλαξης της με αριθμό μητρώου ΩΦ 06002973 φ.τ.μ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ 2στ' του ν. 1809/1988.

-Με την υπ' αριθμ. **.../.../06-03-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 19.126,21 €, λόγω της έκδοσης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 36.016,26 €, της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης σε τουλάχιστον μία περίπτωση συνολικής αξίας 15.678,83 € και

της μη ζήτησης-λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον δύο περιπτώσεις αξίας 489,94 € και 163,46 € αντίστοιχα.

-Με την υπ' αριθμ. .../06-03-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 200,00 €, λόγω μη υποβολής της Ειδικής Συγκεντρωτικής Κατάστασης Απαλλαγής των αγορών ή λήψης υπηρεσιών ή εισαγωγών της ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/1993 και της μη υποβολής δήλωσης μεταβολών, για επέκταση αντικειμένου εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ 1β του Ν. 2859/2000 και 10 παρ 4 του Ν. 4174/2013.

-Με την υπ' αριθμ. .../06-03-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 από την Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../27-06-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./04-06-2015 εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) Η με αριθμ. πρωτ./23-03-2015 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 3.671,77 €. β) Τα με αριθμούς πρωτ./03-09-2014 και .../13-05-2015 έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με τα οποία ζητείται ο έλεγχος επιχειρήσεων που χρησιμοποίησαν «Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.» σύμφωνα με την ΠΟΛ 1262/1993 και η διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα για το υπό κρίση έτος 2014 εξέδωσε Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας σε επιχειρήσεις, χωρίς αυτό να προκύπτει από τα αντίστοιχα συμφωνητικά που προσκόμισε στη φορολογική αρχή, προκειμένου να της παρασχεθεί έγκριση για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής από το ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο.
- Υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

- Έγινε έλεγχος αν έχουν αναγραφεί ορθά, κατά αξία και κωδικό ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α., οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα) στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/14-31/12/14 σε σχέση με τα προκύπτοντα συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων (διπλογραφικά) και από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως ακολούθως:

Π.Υ. εξ απογραφής 2013 στο Ισοζύγιο Ιανουαρίου 2014	49.725,12€
Π.Υ. μεταφερόμενο από 2013 στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Ιανουαρίου 2014	46.114,19€
Π.Υ. εκκαθαριστικής δήλωσης χρήσης 2013	43.917,50€.

Επίσης στο Ισοζύγιο λογιστικής Ιανουαρίου 2014 στο Λ 54.00.73.0023(Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων υπηρεσιών) στην στήλη ποσών περιόδου πιστώθηκε Φ.Π.Α. ποσού 6.296,25€, το οποίο δεν αντιστοιχεί σε πωλήσεις, ούτε αποδόθηκε στο Δημόσιο, όπως προκύπτει από την χρέωση του Λ 54.00.99.0013 (Απόδοση εκκαθάρισης ΦΠΑ). Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό έπρεπε να μειώσει το Π.Υ. μηνός Ιανουαρίου 2014. Επιπλέον στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Φεβρουαρίου 2014 η προσφεύγουσα μετέφερε Π.Υ. προηγούμενης φορολογικής περιόδου 43.972,16€ αντί του 46.114,19€ που είχε ως Π.Υ. Ιανουαρίου 2014. Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό της διαφοράς των 2.142,03 €, (46.114,19-43.972,16), έπρεπε να μειώσει το γενικό σύνολο του φόρου εισροών της φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2014.

- Έγινε έλεγχος αν το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής κατά τις ισχύουσες διατάξεις και προέκυψε ότι το **2011** το Π.Υ. βάσει δήλωσης ανέρχονταν σε 19.485,44 €, (εκ των οποίων το 9.591,02 € είναι μεταφερόμενο από τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους). Στη χρήση 2011 προέκυψε ΦΠΑ εκροών ποσού 34,05 € το οποίο και συμψηφίζεται και το πιστωτικό υπόλοιπο διαμορφώθηκε σε ποσό ύψους 9.556,97€ (9.591,02 – 34,05), το οποίο και παραγράφηκε γιατί δεν ζητήθηκε με αίτηση από την προσφεύγουσα, καθόσον παρήλθε ο χρόνος άσκησης του ως άνω δικαιώματος. Το μη παραγραφέν ποσό που μεταφέρεται για έκπτωση στην χρήση 2012 ανέρχεται σε 9.928,54 € (19.485,44 – 9.556,97=9.928,54). Το έτος **2012** μετά από αίτηση επιστράφηκε χωρίς έλεγχο ποσό 5.807,55 € και μεταφέρθηκε για έκπτωση στην επόμενη χρήση ποσό ύψους 46.945,39 € αντί του ορθού 37.016,85 (46.945,39 -9.928,54=37.016,85). Στην ίδια χρήση προκύπτει ΦΠΑ εκροών 3.373,67. Το **2013** προέκυψε ΦΠΑ εκροών ποσού 5.881,46 €, το οποίο και συμψηφίστηκε από την προσφεύγουσα και το νέο πιστωτικό υπόλοιπο (λαμβάνοντας ως Π.Υ. προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό ύψους 37.016,85 €), διαμορφώθηκε σε 33.989,05 €, το οποίο και μεταφέρθηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/-31/12/2014.
- Έγινε έλεγχος αν το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. παραγράφηκε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 3.671,77€ αφορά στο Φ.Π.Α. του Τ.Π./22-7-14 καθαρής αξίας 28.244,40€, εκδόσεως της επιχείρησης,

λόγω εξάντλησης του ορίου απαλλαγής ποσού 32.361,98 € και συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση παραγραφής.

- Έγινε έλεγχος αν για τις πέντε (5) δαπάνες και αγορές μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται για αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: α) Η δαπάνη για το ΤΔΑ Νο/16-06-2014 εκδόσεως-Α.Φ.Μ..... καθαρής αξίας 3.308,93 € πλέον ΦΠΑ 761,07 €, αφορά στην αγορά κλιματιστικών, κουζινάκι, πλυντήριο πιάτων. Δεδομένου ότι η έδρα ήταν κλειστή δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια αυτοψίας από τον έλεγχο για την ύπαρξη και χρήση των ως άνω παγίων. Επίσης δεν προσκομίσθηκαν Τ.Π.Υ. για την εγκατάσταση των παγίων. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ότι η δαπάνη διενεργήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης και θεώρησε ότι δεν παρέχεται για αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών. Η συναλλαγή δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων. β) Η δαπάνη που αφορά την προμήθεια πετρελαίου κίνησης με τα αριθ. ΤΔΑ .../09-08-2014 και/24-08-2014 εκδόσεως της επιχείρησης καθαρής αξίας 1.300,91 € πλέον ΦΠΑ 299,21 €, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, διότι δεν αναγράφεται με ποιο μεταφορικό μέσο τα προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα και επιπροσθέτως το τουριστικό σκάφος δεν χρησιμοποιήθηκε εντός της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς δεν προέκυψε η χρήση του καυσίμου για τις ανάγκες της προσφεύγουσας και συνεπώς δεν παρέχεται για αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών. Η συναλλαγή δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων. γ) Η δαπάνη που αφορά την αγορά Σώματος λουτρού, μπαταρίας κουζίνας, κρεμάστρες, χαλί με το υπ' αριθμ. ΤΔΑ Σειρά/28-11-2014, εκδόσεως της επιχείρησης, καθαρής αξίας 251,10 € πλέον ΦΠΑ 57,80 €. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ότι η δαπάνη διενεργήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης και θεώρησε ότι δεν παρέχεται για αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, καθόσον στο παραστατικό αναγράφονταν το ΑΦΜ της προσφεύγουσας και το ονοματεπώνυμο του διαχειριστή.

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δε διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/200 ποσού άνω των 50.000 δρχ. ή των 147 €, εκπέσθηκε το αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και διαπιστώθηκε ότι από την προσφεύγουσα εκπέσθηκε συνολικό ποσό ύψους 438,54 €, πλέον ΦΠΑ 65,47 € που αφορά σε παροχή γευμάτων κλπ.

- Γενικά από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενεργήθηκαν και ως προς τις δαπάνες της προσφεύγουσας για την υπό κρίση περίοδο, προέκυψαν συνολικές δαπάνες ύψους 8.124,24 €, πλέον ΦΠΑ 1.798,03 €, οι οποίες κατά την κρίση του ελέγχου, δε σχετίζονταν με τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας. Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα έχει στην ιδιοκτησία της σκάφος για την εκμετάλλευση του οποίου δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό στοιχείο

εσόδου κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο και συνεπώς δεν χρησιμοποιήθηκε για επαγγελματικούς λόγους. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι αφορούν σε δαπάνες για το σκάφος σε δαπάνες βαφής, χωρίς να επιδειχθεί Τ.Π.Υ. για την εκτέλεση των εργασιών και τις τοποθετήσεις των υλικών.

- Διενεργήθηκε έλεγχος αγορών με «Δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων χωρίς Φ.Π.Α.» (άρθρο 27 παρ 1 α' Ν.2859/2000) και προέκυψε η αγορά με έκδοση Δελτίου σε δύο περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.186,00 €, χωρίς να προκύπτει συσχετισμός με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Ο έλεγχος καταλόγισε τον αντίστοιχο ΦΠΑ ποσού 272,78 καταχωρώντας το ως άνω ποσό στα αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών, στο μήνα Ιούλιο του 2014.

- Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για τις αγορές και εισαγωγές αγαθών με απαλλαγή από το Φ.Π.Α λόγω εξαγωγής τους ή ενδοκοινοτικής παράδοσης, θεώρησε Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.), μετά από την με αρ. πρωτ./27-3-2014 αίτηση που υπέβαλε, με αιτούμενο ποσό απαλλαγής 82.361,98€ και εγκρινόμενο ποσό απαλλαγής 32.361,98 €, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1262/1993. Από αυτά χρησιμοποιήθηκαν δύο (2) φύλλα και τα υπόλοιπα ακυρώθηκαν λόγω μη χρησιμοποίησής τους. Δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλήψεις ούτε στέρηση του δικαιώματος άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. και ζήτημα ανάκλησης και ακύρωσης των χορηγηθέντων Ε.Δ.Δ.Α., βάσει των όσων προβλέπονται με την ως άνω Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.

- Από το έλεγχο των καταστάσεων απογραφής την 31/12/2013 και 31/12/2014 αντίστοιχα, διαπιστώθηκε ότι δεν απογράφησαν κατά την απογραφή 31/12/2014, εμπορεύματα για τα οποία δεν επεδείχθησαν φορολογικά στοιχεία πώλησης, ως ακολούθως:

Είδος	Απογραφή 31/12/2013		Απογραφή 31/12/2014		Διαφορά
	Τεμάχια	Συνολική αξία €	Τεμάχια	Συνολική αξία	Συνολική αξία €
AMAZONIA GUARANA ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330ML	29.370	4.495,52	0	0	4.495,52
AMAZONIA GUARANA & ACAI ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330ML	28.317	4.322.83	0	0	4.322.83
AMAZONIA JAGUAR ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΟ ΠΟΤΟ	42.878	6.860,48	0	0	6.860,48
ΣΥΝΟΛΟ	100.565	15.678,83€	0	0	15.678,83€

- Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε το υπ' αριθ./02-12-2014 Τ.Π.Υ. με λήπτρια την επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ, καθαρής αξίας 36.016,26 € πλέον Φ.Π.Α. 8.283,74 €, για είδος υπηρεσίας «καταχώρηση 10 διαφημιστικών άρθρων και 9 διαφημίσεων σε περιοδικά της Βραζιλίας, σύνολο 19 καταχωρήσεων». Η προσφεύγουσα δεν δήλωσε ως αντικείμενο εργασιών τις

«διαφημιστικές υπηρεσίες» στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., δεν επέδειξε-προσκόμισε τα έξοδα για τις καταχωρήσεις των διαφημίσεων στην Βραζιλία, ούτε τα αντίστοιχα περιοδικά. Επιπλέον η επιδειχθείσα σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της λήπτριας επιχείρησης, με ημερομηνία σύνταξης την 02/12/2014 δεν έχει αναρτηθεί ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. [ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/17.2.2015](#) εγκύκλιο διαταγή της ΓΓΔΕ. Από τον έλεγχο εστάλη η υπ' αριθ. πρωτ./21-03-2017 πρόσκληση στη λήπτρια επιχείρηση, για να προσκομίσει το ως άνω Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προσφεύγουσας, τον τρόπο εξόφλησης, τη σύμβαση μαζί με το στοιχείο υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και τα περιοδικά –εφημερίδες στα οποία καταχωρήθηκε η διαφήμιση. Από την επεξεργασία και των προσκομισθέντων στοιχείων από τη λήπτρια επιχείρηση, ο έλεγχος συμπέρανε για το επίμαχο Τ.Π.Υ. τα ακόλουθα:

- Στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν καταχωρήθηκαν ούτε επιδείχθηκαν-προσκομίσθηκαν δαπάνες και έξοδα για καταχωρήσεις διαφημίσεων σε περιοδικά της Βραζιλίας ,
- Στο συμφωνητικό με φερόμενη ημερομηνία σύνταξης την 02/12/2014, το οποίο δεν έχει αναρτηθεί ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet, δεν αναγράφεται τι ακριβώς περιλαμβάνει η διαφήμιση ήτοι, το περιεχόμενο της διαφήμισης αλλά γενικά προώθηση του προγράμματος «Dairy History». Ωστόσο αναγράφεται ότι η διαφήμιση αφορά το διάστημα Δεκέμβριο 2014 έως Ιανουάριο 2015 για 19 διαφημίσεις στα περιοδικά PRASERAS DE MESA, PIZZAS & MASAS, MERCCUCA, INGREDIENTS, ADETIVO, ADEGA, TENNIS, AERO. Επιπλέον αναγράφεται ότι με κάθε δημοσίευση θα αποστέλλονται πέντε τεύχη για κάθε δημοσίευση.
- Η προσφεύγουσα δεν έχει συμπεριλάβει στο αντικείμενο εργασιών της τις «διαφημιστικές υπηρεσίες» και το Τ.Π.Υ. Νο .../02-12-2014 έχει ασαφή περιγραφή των υπηρεσιών.
- Η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τα περιοδικά με τις διαφημίσεις και η λήπτρια επιχείρηση προσκόμισε μόνο δυο περιοδικά το «ADEGA» και το «AERO» από τα οποία δεν προκύπτει εάν εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2014 ή τον Ιανουάριο του 2015.
- Επιπροσθέτως η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε-επέδειξε κανένα φορολογικό στοιχείο που να αποδεικνύει εκτέλεση διαφημιστικών καταχωρήσεων στην Βραζιλία, ούτε υπάρχει κάποια καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της για αντίστοιχη δαπάνη, ούτε δόθηκε κάποια εξήγηση για τις φερόμενες διαφημίσεις.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στη διαπίστωση ότι το επίμαχο Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προσφεύγουσας, αφορά σε συναλλαγή που ουδέποτε πραγματοποιήθηκε. Προκειμένου δε να διαπιστώσει την πραγματοποίηση της εκτέλεσης των υπηρεσιών και την γνησιότητα των Τιμολόγιων εξωτερικού, απέστειλε το με αριθ. πρωτ./6-6-2017 έγγραφο στην Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ'. Η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2017 ΕΜΠ 13/10/2017 έγγραφό της, ενημέρωσε ότι στο Πλαίσιο της Σύμβασης

του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), η Βραζιλία έχει διατυπώσει σχετική επιφύλαξη, με βάση την οποία ο ΦΠΑ δεν συμπεριλαμβάνεται στους φόρους για τους οποίους παρέχεται συνδρομή. Συνεπώς το αίτημά της φορολογικής αρχής δεν μπορούσε να διαβιβασθεί στην αλλοδαπή φορολογική αρχή.

Στις 04/05/2017 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, το με αριθ./03-05-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ και προστίμων, προκειμένου η προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Στο με αριθ. πρωτ./23-05-2017 Υπόμνημά της, που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα, αρνήθηκε τις καταλογισθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας τα ακόλουθα στοιχεία:

- 1) Το υπ' αριθ./01/02/03 Τιμολόγιο εξωτερικού με ημερομηνία έκδοσης την 09/12/2014 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με περιγραφή παρεχόμενων υπηρεσιών 19 καταχωρήσεις σε περιοδικά, αξίας 98.000,00 ρεάλ Βραζιλίας ή 30.609,00 €.
- 2) Συμφωνητικό συνεργασίας, με φερόμενη ημερομηνία σύνταξης την 05/01/2013, με την ως άνω επιχείρηση, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα ορίζεται ως «νόμιμος εκπρόσωπος» της στην Ελλάδα και στις ευρωπαϊκές χώρες, το οποίο δεν καταχωρήθηκε στο TAXIS.
- 3) Τις δεκαεννέα διαφημιστικές καταχωρήσεις στα περιοδικά που συμφωνήθηκαν με τη λήπτρια εταιρία.
- 4) Το με αρ. φύλλου/23-06-2011 ΦΕΚ (ΑΕ-ΕΠΕ), με το οποίο τροποποιείται και επεκτείνεται ο σκοπός της προσφεύγουσας εταιρίας στο αντίστοιχο άρθρο 3 και απαριθμείται μεταξύ των άλλων η «*Διαφήμιση των ως άνω προϊόντων και προώθηση μάρκετινγκ (promotion – marketing) εν γένει του εταιρικού σκοπού*».
- 5) Αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. λογαριασμού (μηνών Δεκεμβρίου –Ιανουαρίου), που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Εθνική τράπεζα της Ελλάδος, βάσει του οποίου προκύπτει από τη λήπτρια εταιρία κατάθεση ποσού ύψους 22.150,00 € στις 04/12/2014, κατάθεση ποσού ύψους 12.000,00 € στις 23/12/2014 και κατάθεση ποσού ύψους 8.000,00 € στις 13/01/2015.
- 6) Το σώμα της με αριθμό μητρώου φ.τ.μ., η οποία ήταν εκτός λειτουργίας.
- 7) Αντίγραφα της με αριθμό πρωτ/28-04-2014 δήλωσης της προσφεύγουσας προς τον ΕΦΕΤ με την οποία οδηγήθηκαν στην καταστροφή με σκοπό την ανακύκλωση ποσότητα 34.452 τεμαχίων συσκευασίας 330ml του προϊόντος «Amazonia guarana» με ημερομηνία λήξης την 21/6/2013 τα οποία είχαν κατασχεθεί από τον ΕΦΕΤ με την αριθ. πρωτ./12-6-2013 έκθεση κατάσχεσης.
- 8) Αντίγραφα της με αριθμό πρωτ/28-04-2014 δήλωσης της προσφεύγουσας προς τον ΕΦΕΤ, με την οποία οδηγήθηκαν στην καταστροφή με σκοπό την ανακύκλωση, ποσότητα 42.576 συσκευασίας 330ml του προϊόντος «Amazonia jaguar» με ημερομηνία λήξης 8/6/2013

τα οποία είχαν κατασχεθεί από τον ΕΦΕΤ με την αριθ. πρωτ./18-4-2013 έκθεση κατάσχεσης.

9) Την από 24/4/2014 δήλωση της προσφεύγουσας προς τον ΕΦΕΤ, με την οποία οδηγήθηκαν στην καταστροφή με σκοπό την ανακύκλωση, ποσότητα 23.235 συσκευασίας 330ml του προϊόντος «Amazonia guarana & acai », τα οποία κατασχέθηκαν από τον ΕΦΕΤ στις 21/6/2013.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα στοιχεία (εξόφληση μέσω τραπεζής της παρέχουσας τη διαφήμιση βραζιλιάνικης εταιρίας «.... ..», ώστε να αποδεικνύεται με αδιάσειστα στοιχεία η πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές και εκροές της προσφεύγουσας, καταλόγισε τον αντίστοιχο ΦΠΑ, επέβαλε τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.2 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Οι φορολογητέες εισροές και εκροές της προσφεύγουσας, διαμορφώθηκαν από τον έλεγχο ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/1/2014 - 31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		82.516,25	98.195,08	15.678,83
Αξία φορολογητέων εισροών		47.848,63	39.961,62	7.887,01
Φόρος εκροών		18.978,74	22.584,87	3.606,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών		51.626,69	33.331,09	18.295,60
Πιστωτικό υπόλοιπο		32.647,95	32.647,95	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο			21.901,73	21.901,73
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ			10.950,87	10.950,87
Σ/ύνολο φόρου για καταβολή		0,00	32.852,60	32.852,60
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	28.976,18	32.647,95	-3.671,77
	για επιστροφή	3.671,77	0,00	-3.671,77
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **ΧΕΙΡ/18-04-2018** ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/11-09-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη ορθή και μη ουσιαστική αξιολόγηση των προσκομισθέντων αποδεικτικών εγγράφων και στοιχείων. - Έλλειψη αιτιολογίας- Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση του αντιδίκου περί εικονικότητας της συναλλαγής.
- Ως προς την έκδοση ενός εικονικού ως προς τη συναλλαγή, φορολογικού στοιχείου, ήτοι του Τ.Π.Υ. Νο/2-12-2014 Η προσφεύγουσα εταιρεία δραστηριοποιείται στο χώρο των εξαγωγών –εισαγωγών τροφίμων, ποτών και γενικά διάφορων προϊόντων, υπηρεσίες ενοικίασης τουριστικού σκάφους, διαφήμιση των άνω προϊόντων και προώθηση μάρκετινγκ (promotion-marketing). Στα πλαίσια των ως άνω δραστηριοτήτων της η προσφεύγουσα σύναψε συμφωνητικό συνεργασίας με την «.....» το οποίο υπογράφηκε στις 02/12/2014 και προσκομίστηκε ήδη στην υπηρεσία ελέγχου με το υπόμνημα/απάντηση σε κλήση προς ακρόαση. Το αντικείμενο της ως άνω συμφωνίας, σύμφωνα με το άρθρο 1 του εν λόγω συμφωνητικού ήταν η παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα, η δημοσίευση 10 ολοσέλιδων διαφημιστικών άρθρων και 9 ολοσέλιδων διαφημιστικών καταχωρήσεων στον βραζιλιάνικο τύπο σε περιοδικά για την προώθηση του προγράμματος «Dairy History» κατά το διάστημα μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2014 και Ιανουαρίου 2015. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 2 της σύμβασης συμφωνήθηκε η αξία της συναλλαγής σε 44.300,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ και ορίσθηκε ως τρόπος πληρωμής α) 50% του συνολικού ποσού με την υπογραφή του συμφωνητικού β) 50% με την δημοσίευση των περιοδικών του μηνός Δεκεμβρίου 2014. (ΣΧΕΤ 1). Η πραγματοποίηση των συμφωνηθέντων διαφημιστικών καταχωρήσεων θα γινόταν μέσω της βραζιλιάνικης διαφημιστικής εταιρείας «.....», με έδρα το Σάο Πάολο, με την οποία η προσφεύγουσα είχε συνάψει το από 05/01/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας για την προώθηση, διαφήμιση διάφορων ελληνικών προϊόντων και την καταχώρηση τους σε μεγάλης κυκλοφορίας περιοδικά του χώρου (ΣΧΕΤ. 2). Για την παροχή των ως άνω υπηρεσιών, ήτοι σύνολο 19 καταχωρήσεις σε περιοδικά της Βραζιλίας, η προσφεύγουσα εξέδωσε το επίμαχο Τ.Π.Υ στην ως άνω λήπτρια επιχείρηση, καθαρής αξίας 36.016,26 € πλέον ΦΠΑ 8.283,74 € (ΣΧΕΤ 3). Η δε βραζιλιάνικη εταιρία, εξέδωσε για την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, ήτοι 19 καταχωρήσεις σε βραζιλιάνικα περιοδικά το υπ. αριθμ./01/02/03 τιμολόγιο με ημερομηνία έκδοσης 09.12.2014 (ΣΧΕΤ4). Οι διαφημιστικές καταχωρήσεις πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με την αναλυτική περιγραφή στο ως άνω τιμολόγιο (ΣΧΕΤ 5-14). Η φορολογική αρχή δεν αξιολόγησε ή εξέτασε ορθά τα ως άνω ήδη από μέρους της προσκομισθέντα αποδεικτικά έγγραφα, καθώς και όλα τα σχετικά στοιχεία, καθώς όπως αποδέχεται (σελ 28 της έκθεσης ελέγχου ΣΧΕΤ 17), η εξόφληση του ως άνω τιμολογίου, από τη λήπτρια, έγινε μέσω τραπεζικής κατάθεσης. Η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Με την παρούσα προσκομίστηκαν ικανά και ακράδαντα αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται με ασφάλεια ότι οι διαφημιστικές υπηρεσίες ανατέθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση από

την αντισυμβαλλόμενη και πραγματοποιήθηκαν. Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής καταπίπτει ως αβάσιμος και αναληθής και συνεπώς, θα πρέπει να ακυρωθεί η εν λόγω πράξη επιβολής πρόστιμου.

- Ως προς τον ισχυρισμό της υπηρεσίας ελέγχου περί μη ανταπόκρισης στα αιτήματα της φορολογικής Αρχής για παροχή στοιχείων. Ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι είναι γνωστό στην εν λόγω Υπηρεσία ότι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας βρίσκεται συχνά τόσο για προσωπικούς, όσο και για επαγγελματικούς λόγους στο εξωτερικό, γεγονός που μεν καθιστά την επικοινωνία μαζί του πιο δύσκολη, όμως σε κάθε περίπτωση εφικτή, και η ανταπόκρισή του, ή του λογιστή του στα αιτήματα της εφορίας, ήταν πάντα άμεση και υπεύθυνη.
- Ως προς τον έλεγχο δαπανών. Η υπηρεσία ελέγχου προχώρησε κατόπιν σχετικής παράκλησης της προσφεύγουσας σε αυτοψία, τόσο της έδρας, όσο και του επαγγελματικού σκάφους, προκειμένου να διαπιστώσει την τοποθέτηση διάφορων ειδών, όπως και των κλιματιστικών. Το γεγονός ότι στο Τ.Δ.Α./16-6-14 αναγράφεται INVENTOR και όχι MIDEA δεν γίνεται κατανοητό από την ίδια την προσφεύγουσα, και ενδεχομένως να αφορά τον τύπο των κλιματιστικών INVERTER. Ως προς τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση και αφορούν κυρίως σε δαπάνες συντήρησης του σκάφους της προσφεύγουσας, π.χ. χρώματα, μπαταρία, σώμα λουτρού κλπ. θεωρείται αυτονόητο και εύλογο, ότι ένα επαγγελματικό τουριστικό σκάφος, ανεξαρτήτως της επίτευξης εσόδων στη συγκεκριμένη χρήση, απαιτεί τρέχουσες δαπάνες για επισκευή και συντήρηση, (π.χ. σε λουτρό, μπαταρία, αναλώσιμα ή πάγια είδη). Η Υπηρεσία Ελέγχου παραλείπει την αναφορά, ότι στο πλαίσιο της αυτοψίας του εν λόγω σκάφους της προσφεύγουσας, εξέτασε την ορθότητα και διαπίστωσε την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών (π.χ. μπαταρία, λεκάνη λουτρού κλπ).

2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.

- Ως προς την επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση ΤΠ-ΔΑ ή Α.Λ.Π. για πώληση 100.565 τεμαχίων προϊόντων. Όπως αναφέρεται στη σελ. 29 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, η προσφεύγουσα προσκόμισε εκθέσεις κατάσχεσης τροφίμων από τον ΕΦΕΤ, τα οποία προϊόντα και καταστράφηκαν, κατόπιν κατάσχεσης από τον ΕΦΕΤ, αφού χαρακτηρίστηκαν ως «μη κανονικά», παρουσία του προϊστάμενου ΕΦΕΤ κυρίου και συνεπώς ορθώς δεν συμπεριλήφθηκαν στην απογραφή της 31/12/2014 και ορθώς δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (ΣΧΕΤ 18-20). Με βάση τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι καταστράφηκαν 100.263 τεμάχια και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε ουδεμία υποχρέωση να τα συμπεριλάβει στην απογραφή, ούτε να προβεί σε αντίστοιχη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας. Τυχόν παράβαση της προσφεύγουσας, θα αφορούσε μόνο 302 τεμάχια, τα οποία κι αυτά ως αναλώσιμα προϊόντα που είναι, είτε

καταναλώθηκαν από το προσωπικό, είτε διατέθηκαν δωρεάν σε πελάτες, σε κάθε περίπτωση όμως δεν πουλήθηκαν.

- Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007, για τη μη διαφύλαξη της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.μ. Έλλειψη μη κοινοποίηση σχετικής εντολής ελέγχου χρήσης 2007-Παραγραφή της εν λόγω χρήσης. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ως εκ τούτου ακυρωτέα.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

α) περί έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών

Επειδή στο άρθρο 55 παρ 1ε΄ του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του 18 πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

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 εμπεριστατωμένα 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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, **οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας** (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την

αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, με τα με αριθμ. πρωτ./02-07-2015 και/14-07-2014 πληροφοριακά έγγραφα προς την ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ Σ.Δ.Ο.Ε . Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αντίστοιχα, ζητήθηκαν πληροφορίες για τυχόν παραβάσεις, δελτία πληροφοριών ή επιβαρυντικά στοιχεία που υπάρχουν για την προσφεύγουσα. Από τα απαντητικά έγγραφα που απέστειλαν προς τη φορολογική αρχή οι ως άνω υπηρεσίες, δεν προέκυψαν στα αρχεία τους δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή διαπιστωμένες παραβάσεις.

Επειδή από τον έλεγχο εστάλη το υπ' αριθ. πρωτ./17-03-2017 πληροφοριακό δελτίο προς τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για αντιπαραβολικό-διασταυρωτικό έλεγχο του υπ' αριθ./15-04-2014 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προσφεύγουσας επιχείρησης καθαρής αξίας 7.876,00 €, χωρίς ΦΠΑ με επισυναπτόμενο το υπ' αριθ./15-04-2014 Ε.Δ.Δ.Α. από το ΦΠΑ, με είδος υπηρεσίας την «Οργάνωση και έξοδα για την συμμετοχή της εταιρείας Α.Ε. στην έκθεση τροφίμων και ποτών sial brazil 2014 σε 24 τ.μ.», που πραγματοποιήθηκε στη Βραζιλία το 2014, με λήπτρια την ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....»-ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία και συντήρηση άλλων λαχανικών (εκτός από πατάτες), συντηρημένων με άλλο τρόπο εκτός από ξύδι ή οξικό οξύ. Από το με αριθ. πρωτ./29-05-2017 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με επισυναπτόμενη την από 26/05/2017 έκθεση διασταυρωτικού ελέγχου ΚΦΑΣ-ΦΠΑ, δεν προέκυψαν παρατυπίες ή παραλήψεις. Τουναντίον στην ως άνω έκθεση ελέγχου, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση είναι συνεπής, όσον αφορά τις πάσης φύσεως φορολογικές της υποχρεώσεις. Με το αριθ. πρωτ...../31-01-2018 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το ως άνω Τ.Π.Υ., αντίγραφο της καρτέλας

προμηθευτή, σύμβαση κατασκευής περιπτέρου από την προσφεύγουσα, εισιτήριο και απόδειξη διαμονής του απεσταλμένου υπαλλήλου της, καρτελάκι συμμετοχής στην ως άνω έκθεση, φωτογραφίες και έξοδα του περιπτέρου της έκθεσης και διασαφήσεις εξαγωγής σε πελάτες στη Βραζιλία.

Επειδή από τον έλεγχο εστάλη το υπ' αριθ. πρωτ./17-03-2017 πληροφοριακό δελτίο προς τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για αντιπαραβολικό-διασταυρωτικό έλεγχο του υπ' αριθ./06-10-2014 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προσφεύγουσας επιχείρησης, καθαρής αξίας 15.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 3.450,00 €, με είδος υπηρεσίας την «Οργάνωση και έξοδα για την συμμετοχή της εταιρείας στην έκθεση sial brazil 2014 σε 35 τ.μ.», που πραγματοποιήθηκε στη Βραζιλία το 2014, με λήπτρια την ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....»-ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία τυποποίηση το εμπόριο ελαιών και γεωργικών προϊόντων. Από το με αριθ. πρωτ./14-06-2017 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με επισυναπτόμενη την από 08/06/2017 έκθεση διασταυρωτικού ελέγχου ΚΦΑΣ-ΦΠΑ, δεν προέκυψαν παρατυπίες ή παραλήψεις. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι το υπό κρίση στοιχείο είναι όμοιο με το αντίγραφο που τηρείται ως στέλεχος από την προσφεύγουσα και ότι η ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση το καταχώρησε νόμιμα στα τηρούμενα βιβλία της (Ημερολόγιο-Λογιστική εγγραφή/06-10-2014) και το έχει συμπεριλάβει στην υποβληθείσα ΜΥΦ πελατών-προμηθευτών. Από την ως άνω λογιστική εγγραφή προέκυψε συμψηφισμός πελάτη προμηθευτή. Με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, ο νόμιμος εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης δήλωσε ότι η προσφεύγουσα την τιμολόγησε για τη συμμετοχή της στην έκθεση sial Brazil 2014, στη Βραζιλία, την οποία και ανέλαβε εξ ολοκλήρου η ίδια. Στην έκθεση αυτή δε μπόρεσε να παραστεί εκπρόσωπος της λήπτριας. Στην ως άνω έκθεση, ως εκθέματα χρησιμοποιήθηκαν προϊόντα, που πουλήθηκαν στην προσφεύγουσα.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι αυτή προμηθεύτηκε ελιές σε δοχεία και βάζα, που προορίζονταν για εξαγωγή με το υπ' αριθ. Τ.Π.ΜΒ/02-06-2014, συνολικής καθαρής αξίας 22.618,08 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....». Προκειμένου η εν λόγω αγορά να απαλλαγεί από τον Φ.Π.Α. λόγω εξαγωγής, η προσφεύγουσα παρέδωσε το υπ' αριθ./02-06-2014 Ε.Δ.Δ.Α. από το Φ.Π.Α. για αξία 18.011,28 € και για την αξία 4.606,80 € κατέβαλε ΦΠ.Α με συντελεστή 13%, ήτοι 598,88 €. Η εξαγωγή πραγματοποιήθηκε με το αριθ./10 invoice. Από την εκτύπωση του προγράμματος ISIS, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι η εξαγωγή με την διασάφηση 14GR εκτελέσθηκε. Για το ως άνω τιμολόγιο συνολικής αξίας 23.216,96 €, η προσφεύγουσα εξόφλησε ποσό ύψους 5.366,00 € με έμβασμα σε λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης «.....» Η ως άνω συναλλαγή δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων, (σελ 10 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ).

Επειδή με το υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα, για τις δαπάνες που πραγματοποίησε, σχετικά με τα υπ' αριθ. ../15-04-2014 και ../06-10-2014 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της, προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθ./10-04-2014 Τιμολόγιο Εξωτερικού (fatura), εκδόσεως της βραζιλιάνικης επιχείρησης «.....», με διεύθυνση έδρας -Sao Paulo, αξίας 20.000,00 ρεάλ Βραζιλίας, με συναλλαγματική ισοτιμία 20.000,00 €, με περιγραφή παρεχόμενων υπηρεσιών «μίσθωση εκθεσιακού χώρου 59 τετραγωνικών μέτρων, κατασκευή δύο (2) stands με λογότυπο «.....» και «.....», στην έκθεση sial Brazil 2014». Το ως άνω παραστατικό δεν το καταχώρησε η προσφεύγουσα στα τηρούμενα βιβλία της.

Επειδή από τον έλεγχο εστάλη η υπ' αριθ. πρωτ./21-03-2017 πρόσκληση του άρθρου 15 του Ν. 4174/2013 στη λήπτρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», προκειμένου να προβεί σε διασταυρωτικό έλεγχο για το επίμαχο Τ.Π.Υ. Νο/02-12-2014. Η ως άνω λήπτρια επιχείρηση προσκόμισε το Τ.Π.Υ., το οποίο είναι όμοιο με το στέλεχος, τις πληρωμές και το από 02/12/2014 συμφωνητικό συνεργασίας που σύναψε με την προσφεύγουσα, τεσσάρων (4) σελίδων, πλέον του παραρτήματος, αποτελούμενο από δώδεκα άρθρα, στο οποίο αναφέρονται λεπτομερώς οι όροι συνεργασίας, (ανάληψη υποχρέωσης από την προσφεύγουσα για προώθηση στη Βραζιλία του προγράμματος «Dairy History» μέσω της δημοσίευσης δέκα ολοσέλιδων διαφημιστικών άρθρων και εννέα ολοσέλιδων διαφημιστικών καταχωρήσεων, σε κατονομαζόμενα περιοδικά της Βραζιλίας για τους μήνες Δεκέμβριο 2014 – Ιανουάριο 2015, προϋποθέσεις ακύρωσης, τρόπος εξόφλησης, ρήτρα αποζημίωσης σε περίπτωση μη εκτέλεσης της συμφωνίας, εχεμύθεια για τυχόν εμπιστευτικές πληροφορίες, δυνατότητα τροποποίησης της και ορισμός των Δικαστηρίων Θεσσαλονίκης ως αρμοδίων για τυχόν ανακύπτουσες διαφορές. Η ως άνω σύμβαση διέπεται από το ελληνικό δίκαιο και τους ελληνικούς νόμους).

Ακολούθως, ο νόμιμος εκπρόσωπος της λήπτριας εταιρίας, κατέθεσε στη φορολογική αρχή την υπ' αριθ. πρωτ./31-03-2017 υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δήλωσε ότι οι συναλλαγές αφορούσαν στην εκτέλεση προγράμματος των Βουλγάρικων τυριών «Dairy History» στις χώρες παρουσίας ΒΡΑΖΙΛΙΑ-ΡΩΣΙΑ, συγχρηματοδοτούμενο από την Ευρωπαϊκή Ένωση, βάσει της Κοινοτικής Οδηγίας 3/2008, για προβολή προϊόντων σε Τρίτες χώρες. Για το συγκεκριμένο πρόγραμμα, ανέλαβε, από την Εταιρεία ανάθεσης του Προγράμματος, το Εκτελεστικό κομμάτι, την εύρεση εντύπων για την καταχώρηση των προϊόντων, την εύρεση καταστημάτων για την προβολή, μέσω γευστικών δοκιμών, των προϊόντων και την οργάνωση εκδηλώσεων για την παρουσίαση των προϊόντων, με ομιλίες από εξειδικευμένους φορείς και την παρουσία τοπικών εισαγωγέων για την ενημέρωση και παρουσίαση των προϊόντων (ΒΟΥΛΓΑΡΙΚΑ ΤΥΡΙΑ). Βασικός στόχος των συγκεκριμένων προγραμμάτων είναι η σωστή παρουσίαση των επιδοτούμενων προϊόντων στο καταναλωτικό κοινό της εκάστοτε χώρας παρουσίας, για την αύξηση των πωλήσεων και εξαγωγών του κάθε προϊόντος. Η προσφεύγουσα ανέλαβε την διεκπεραίωση όλων των ανωτέρω ενεργειών στη Βραζιλία και

πληρωνόταν με καταθέσεις στον τραπεζικό της λογαριασμό όπως οριζόταν στο μεταξύ τους συμφωνητικό. Βασική υποχρέωση της προσφεύγουσας ήταν να της παραδώσει με το πέρας των ενεργειών έντυπα και φωτογραφικό υλικό από την ορθή εκτέλεση των ενεργειών. Τα συγκεκριμένα προγράμματα ελέγχονται και κατά την διάρκεια εκτέλεσής τους και μετά το τέλος των ενεργειών και από τον Επίσημο Φορέα της Χώρας των προϊόντων και από την Ευρωπαϊκή Ένωση, λόγω του ότι χρηματοδοτεί μέρος του προγράμματος. Δεν υπήρχε επομένως, καμία περίπτωση μη εκτέλεσης των ενεργειών, ούτε καν παρέκκλισης από το αρχικό πλάνο τους, ως προϋπόθεση της έγκρισής τους από την Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επιπροσθέτως με το ως άνω υπόμνημα, η προσφεύγουσα, για τις δαπάνες που πραγματοποίησε, σχετικά με το επίμαχο τιμολόγιο/02-12-2014 εκδόσεως της, προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθ. /01/02/03 Τιμολόγιο Εξωτερικού (fatura), με ημερομηνία έκδοσης την 09/12/2014, εκδόσεως της βραζιλιάνικης επιχείρησης «.....», με διεύθυνση έδρας-Sao Paulo, αξίας 98.000,00 ρεάλ Βραζιλίας, με συναλλαγματική ισοτιμία 30.609,00 €, με περιγραφή παρεχόμενων υπηρεσιών «PRAZERES DA MESA μια καταχώρηση Δεκ 2014/Ιαν 2015, TENIS 4 Καταχωρήσεις Δεκ.2014/Ιαν 2015, AERO 4 Καταχωρήσεις Δεκ. 14/Ιαν. 15 ADEGA 2 Καταχωρήσεις Ιαν.15 PIZZARIA EXPO /PIZZAS E MASSAS 2 καταχωρήσεις Ιαν. 15, MERCNEWS /MERCCUCA 4 καταχωρήσεις Δεκ. 14/Ιαν. 15 και ROLDAO /INGREDIENTES ADITIVOS 2 καταχωρήσεις Δεκ.14». Το ως άνω παραστατικό καταχωρήθηκε εκπρόθεσμα στα βιβλία της προσφεύγουσας, ήτοι στις 31/03/2015, όπως προκύπτει από τις εγγραφές της στα τηρούμενα βιβλία. Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι το παρέλαβε εκπρόθεσμα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκε, μεταξύ άλλων, και το υπ' αρ. φύλ. /23-06-2011 ΦΕΚ (ΑΕ-ΕΠΕ), με το οποίο τροποποιήθηκε και επεκτάθηκε ο σκοπός της προσφεύγουσας εταιρίας στο αντίστοιχο άρθρο 3 και απαριθμείται μεταξύ των άλλων η «*Διαφήμιση των ως άνω προϊόντων και προώθηση μάρκετινγκ (promotion –marketing) εν γένει του εταιρικού σκοπού*».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκαν, όλα τα ανωτέρω περιοδικά, τα οποία αναφέρονται στο ως άνω τιμολόγιο εξωτερικού με διαφημιστικές καταχωρήσεις και εκδίδονται στη Βραζιλία, ως ακολούθως:

- Περιοδικό PRAZERES DA MESA, διμηνιαίο τεύχος 137 Δεκ.2014/Ιαν. 2015, με ολοσέλιδη καταχώρηση στη σελίδα 7 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους αναφέρεται στο περιοδικό.
- Περιοδικό TENIS, μηνιαίο τεύχος 135 Δεκ.2014, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 8-9 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους προκύπτει από την ιστοσελίδα του περιοδικού (revistatenis.uol.com.br).

- Περιοδικό TENIS, μηνιαίο τεύχος 136 Ιαν. 2015, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 8-9 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους προκύπτει από την ιστοσελίδα του περιοδικού (revistatenis.uol.com.br).
- Περιοδικό AERO, μηνιαίο τεύχος 247 Δεκ.2014, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 28-29 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους προκύπτει από την ιστοσελίδα του περιοδικού (aeromagazine.uol.com.br).
- Περιοδικό AERO, μηνιαίο τεύχος 248 Ιαν. 2015, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 2-3 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους προκύπτει από την ιστοσελίδα του περιοδικού (aeromagazine.uol.com.br).
- Περιοδικό ADEGA, μηνιαίο τεύχος 111 Ιαν. 2015, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 2-3 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους προκύπτει από την ιστοσελίδα του περιοδικού (revistaadega.uol.com.br).
- Περιοδικό EXPO PIZZARIA, μηνιαίο τεύχος 1 Ιαν. 2015, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 10-11 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους αναφέρεται στο περιοδικό.
- Περιοδικό MERCNEWS, μηνιαίο τεύχος 233 Δεκ.2014, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 37-38 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους αναφέρεται στο περιοδικό.
- Περιοδικό MERCNEWS, μηνιαίο τεύχος 234 Ιαν. 2015, με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 26-27 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους αναφέρεται στο περιοδικό.
- Περιοδικό ROLDAO, διμηνιαίο Νοεμ./Δεκ.2014, με με δισέλιδη καταχώρηση στις σελίδες 14-15 του περιοδικού. Η ημερομηνία έκδοσης του τεύχους αναφέρεται στο περιοδικό.

Οι ανωτέρω καταχωρήσεις αναφέρεται ότι αφορούν στην εκτέλεση προγράμματος των Βουλγάρικων τουριστών «Dairy History, συγχρηματοδοτούμενο από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Επειδή, από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή, υποβλήθηκε αίτημα στην Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ', βάσει του άρθρου 29 του ν. 4174/2013 για παροχή πληροφοριών, ως προς την εκδότρια βραζιλιάνικη εταιρία και από το απαντητικό έγγραφο της ως άνω Δ/νσης προέκυψε ότι το αίτημα της φορολογικής αρχής δεν μπορούσε να διαβιβασθεί στην αλλοδαπή φορολογική αρχή, λόγω της διατύπωσης σχετικής επιφύλαξης, βάσει της οποίας ο ΦΠΑ δεν συμπεριλαμβάνεται στους φόρους για τους οποίους παρέχεται συνδρομή.

Επειδή, από την Υπηρεσία μας έγινε αναζήτηση στον παγκόσμιο ιστό, σχετικά με την παρέχουσα τις υπηρεσίες αλλοδαπή βραζιλιάνικη επιχείρηση «.....», ως προς το προφίλ και το αντικείμενο δραστηριότητας της. Βάσει της πληροφόρησης από τον ιστότοπο της Google, προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Ιστοσελίδα: <https://cnpj.rocks/cnpj/07376474000181/montarte-eventos-ltda-me.html>
«Όνομα εταιρίας:.....- Ημερομηνία έναρξης:18/04/2005-Τύπος: matrix –κατάσταση: Ενεργή-

Νομική Φύση: 206-2 Sociedade Empresaria Limitada- Κεφάλαιο: 150.000,00- Κύρια Δραστηριότητα: 43.30-4-02 - Εγκατάσταση θυρών, παραθύρων, οροφών, χωρισμάτων και ντουλαπιών ενσωματωμένων από οποιοδήποτε υλικό- Δευτερογενής δραστηριότητα: 46.89-3-99 - Χονδρικό εμπόριο ειδικευμένο σε άλλα ενδιάμεσα προϊόντα- Δευτερογενής δραστηριότητα: 45.20-0-07 - Υπηρεσίες εγκατάστασης, συντήρησης και επισκευής αξεσουάρ αυτοκινήτων Δευτερογενής Δραστηριότητα: 82.30-0-01 - Διοργάνωση εκθέσεων, συνεδρίων, εκθέσεων και πάρτι Δευτερογενής Δραστηριότητα: 73.11-4-00 - Διαφημιστικά γραφεία- CEP: 09.720-490- Διεύθυνση Οδού Γειτονιά: Πόλη ή χωριό:».

- Ιστοσελίδα: <https://empresasdobrasil.com/empresa/montarte-eventos-ltda.-me>

«Δεδομένα εταιρείας Εγώ- Όνομα εταιρείας: Εγώ- CNPJ: / 0001-81- Ημερομηνία έναρξης: 18/04/2005- Κατάσταση εταιρείας: Ενεργός- Νομική φύση: 126-0 - Δημόσιο Ίδρυμα περί Ιδιωτικού Δικαίου ή Ομοσπονδιακής Περιφέρειας- Κύρια οικονομική δραστηριότητα: **Υπηρεσίες για τη διοργάνωση εκθέσεων, συνεδρίων, εκθέσεων και πάρτι- Δευτερογενείς οικονομικές δραστηριότητες:** Λιανικό εμπόριο άλλων προϊόντων π.δ.κ.α., Άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού».

Επίσης η ως άνω εταιρία διατηρεί την ακόλουθη διεύθυνση στο διαδίκτυο και στους χώρους κοινωνικής δικτύωσης: <http://.....com.br>, <https://business.facebook.com/.....>,<https://www.facebook.com/.../.....-ltda>, <https://www.linkedin.com/company/.....>. Επιπρόσθετα, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας «..... του», είναι μόνιμος κάτοικος Βραζιλίας από την 05/10/1961, βάσει του Αριθ. Πρωτ./4/ΑΣ 13 Πιστοποιητικού μόνιμου κατοίκου εξωτερικού με ημερομηνία έκδοσης την 05/01/2017 του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος, στον Άγιο Παύλο Βραζιλίας.

Επειδή, «Διαφήμιση είναι η προβολή, η γνωστοποίηση και η προσπάθεια επηρεασμού του καταναλωτικού κοινού για ένα προϊόν ή μία υπηρεσία. Είναι η προβολή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας για να το κάνει γνωστό, να το υπενθυμίσει, για να προβάλει τα πλεονεκτήματά του. Ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών νοείται και μια πράξη που συνεπάγεται τη μετάδοση μηνύματος προοριζόμενου να ενημερώσει το κοινό για την ύπαρξη και τις ιδιότητες του προϊόντος ή της υπηρεσίας που αποτελεί αντικείμενο της πράξης αυτής με σκοπό να αυξηθούν οι σχετικές πωλήσεις (C-68/92, C-69/92). Το ίδιο ισχύει και για κάθε πράξη που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διαφημιστικής εκστρατείας και που συμβάλλει εξ αυτού του λόγου στη μετάδοση του διαφημιστικού μηνύματος, ακόμη και αν η εν λόγω πράξη εξεταζόμενη μεμονωμένα δεν συνεπάγεται τη μετάδοση του μηνύματος. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω ο σχεδιασμός μακέτας και η δημιουργία εικόνας που θα χρησιμοποιηθεί σε αφίσες έντυπα καταχωρήσεις σε περιοδικά ή σε συσκευασία προϊόντος θεωρείται ότι αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διαφημιστικής εκστρατείας και συμβάλλει στη μετάδοση του διαφημιστικού μηνύματος ανεξάρτητα από την αποστολή με ηλεκτρονικό ή παραδοσιακό ταχυδρομείο. (Σχετ.εγγ.1106206/10581/1544/B0014/26.2.2008)» (ΦΠΑ– Ανάλυση -

Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000- Άρθρο14- Τόπος Παροχής Υπηρεσιών - έκδοση 2015, σελ. 372-373).

Επειδή, οι υπηρεσίες που λαμβάνει ελληνική εταιρεία από επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, σχετικά με προώθηση προϊόντων της στις χώρες αυτές, ήτοι της διοργάνωσης ενημερωτικών εκδηλώσεων σε ξενοδοχεία, **της καταχώρησης ενημερωτικών άρθρων σε περιοδικά και εφημερίδες**, της τοποθέτησης σταντ σε σούπερ μάρκετ εμπορικά κέντρα κ.λπ., συνιστούν υπηρεσίες διαφήμισης (Σχετ. εγκύκλιος απόφαση 1060480/4750/371/Β0014/3.8.2009 του Υπουργείου Οικονομικών) και φορολογούνται στον τόπο του λήπτη δηλαδή στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 2^α του άρθρου 14 του ν. 2859/2000, μέσω της αντιστροφής της υποχρέωσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αντιστροφής της υποχρέωσης, ο λήπτης των υπηρεσιών, θεωρείται ότι ο ίδιος παρέχει τις υπηρεσίες και οφείλει να αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο που αναλογεί επί της αξίας της συναλλαγής (αναγραφή στις εκροές και στο φόρο εκροών της δήλωσης ΦΠΑ), και ταυτόχρονα δέχεται την υπηρεσία καταχωρώντας την αξία και τον ΦΠΑ στις εισροές του και στο φόρο εισροών αντίστοιχα. (χρεοπίστωση του ΦΠΑ).

Επειδή, η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι η κατοχή κανονικού τιμολογίου και η εξόφληση του μέσω τραπεζικής κατάθεσης, δεν αρκούσε για να θεμελιώσει το πραγματικό των συναλλαγών, επιπλέον δε τα ιδιωτικά έγγραφα που προσκόμισαν η πάροχος των διαφημιστικών υπηρεσιών και η λήπτρια, προς στήριξη του τιμολογίου, δεν έφεραν αξιόπιστη ημερομηνία και στερούνταν πλήρους αποδεικτικής αξίας, με συνέπεια να μην αναγνωρίσει ότι οι χρεωθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα, χαρακτηρίζοντας το υπό κρίση τιμολόγιο εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, «Εικονικά ως προς τη συναλλαγή», μπορούν να χαρακτηρισθούν τα φορολογικά στοιχεία, όταν εκδίδονται για συναλλαγή ανύπαρκτη, δηλαδή για συναλλαγή, η οποία στο σύνολό της δεν πραγματοποιήθηκε, ούτε και πρόκειται να πραγματοποιηθεί.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε πλήρως και επαρκώς την κρίση της περί εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου από τη φερόμενη ως εκδότρια προσφεύγουσα εταιρεία και προκειμένου να τεκμηριώσει την περαιτέρω κρίση της περί εικονικότητας, δεν απέδειξε, ως όφειλε, το γεγονός ότι η εκδότρια των εν λόγω στοιχείων ήταν ανύπαρκτη (φορολογικώς και συναλλακτικώς) πρόσωπο και, συνεπώς, ότι τα στοιχεία που αναγράφονταν στο επίμαχο τιμολόγιο δεν ήταν αληθή, η μη ανάρτηση δε του συμφωνητικού στο taxinet και η παράλειψη δήλωσης μεταβολών δραστηριότητας στο τμήμα Μητρώου, αφενός επισύρουν την επιβολή των αντίστοιχων προστίμων, αφετέρου δε, δεν αποτελούν ικανά στοιχεία τεκμηρίωσης της αποδιδόμενης εικονικότητας στο επίμαχο τιμολόγιο, υπό την έννοια που προσέδωσε ο έλεγχος, ήτοι, της ανυπαρξίας των επίμαχων συναλλαγών.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

β) Ως προς τις ελεγχόμενες δαπάνες.

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,...» στο άρθρο 8 παρ 1 και 3 ότι, «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. 3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές», στο άρθρο 14 παρ 2 ότι, «2. Γενικοί κανόνες. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες...» στο δε άρθρο 16 παρ 1 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...2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ)..... δ) κατά το χρόνο είσπραξης της

προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ε)....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 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. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α).... γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. 4. **Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:**

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.
Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,
στ).....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία

αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. 3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.....».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκείμενου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του

παρέχοντος υπηρεσίες,», Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» κατά δε το άρθρο 25, «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

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

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

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

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα

οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.

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

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

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

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

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

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, **η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης** μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης **είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης** του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, 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). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή το ΔΕΕ με σειρά αποφάσεων (C-50/87, C-40/00, C-43/96, C-33/09), παρέχει την ευχέρεια στα κ- μ να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης **C-538/2008** του ΔΕΚ, «1) Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών

-Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας για κατηγορίες δαπανών, αφενός, σχετικά με την παροχή «ιδιωτικού μέσου μεταφοράς», «εδεσμάτων», «ποτών», «κατοικίας», «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών», όπως επίσης και «την παροχή δυνατότητας ψυχαγωγίας» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου στο φόρο και, αφετέρου, σχετικά με την προσφορά «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών».

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες και αγορές ύψους **7.887,01 €**, πλέον ΦΠΑ ύψους **1.743,46 €**. Σχετικά με τις δαπάνες και τις αγορές που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος, από την από 06/03/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ποσό ύψους 3.268,26 € πλέον ΦΠΑ 751,50 €, αφορά στην αγορά κλιματιστικών, κουζινάκι, πλυντήριο πιάτων με το αριθ./16-06-2014 ΤΔΑ εκδόσεως της επιχείρησης «.....»-Α.Φ.Μ..... Κατά διενεργηθείσα αυτοψία από τον έλεγχο, στην έδρα της προσφεύγουσας, επεδείχθησαν πέντε κλιματιστικά μάρκας MIDEA. Στο ως άνω όμως Τιμολόγιο αναφέρεται η αγορά επτά κλιματιστικών μάρκας INVENTOR. Συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα η ως άνω δαπάνη. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών παρέχεται στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.
- Οι δαπάνες που αφορούν στην προμήθεια πετρελαίου κίνησης με τα αριθ./09-08-2014 και/24- 08-2014 ΤΔΑ, καθαρής αξίας 1.300,91€ και 1.300,81€, πλέον ΦΠΑ 299,21€ και 299,19 € αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ....., ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, καθόσον δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων και σκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, δεδομένου ότι το σκάφος της προσφεύγουσας δεν χρησιμοποιήθηκε για επαγγελματική χρήση κατά την υπό κρίση περίοδο. Επιπροσθέτως, το ναυτιλιακό πετρέλαιο διατίθεται στο 50% της τιμής του πετρελαίου κίνησης και κατά τον εφοδιασμό των επαγγελματικών τουριστικών πλοίων αναψυχής, πρέπει να προσκομίζεται η άδεια επαγγελματικού πλοίου αναψυχής, το ναυλοσύμφωνο, η κατάσταση επιβατών και το προγραμματισμένο δρομολόγιο, θεωρημένα από την αρμόδια λιμενική αρχή.

- Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 639,80 € πλέον ΦΠΑ 93,13 €, που αφορούν σε γεύματα και αγορά τροφίμων ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, καθόσον δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης.

Συνολικά, στα πλαίσια των οριζόμενων στα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνθηκαν οι εισροές για συνολικό ποσό ύψους **6.509,78 €**, πλέον ΦΠΑ **1.443,03 €**. Για το υπόλοιπο ποσό ύψους 1.377,23 €, πλέον ΦΠΑ 300,43 €, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αναγνωρίζεται το δικαίωμα συμψηφισμού με το φόρο εκρών, εφόσον δεν αιτιολογείται επαρκώς από το φορολογικό έλεγχο η απόρριψη αυτών.

Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός κατά το ως άνω ποσό.

Ως προς την επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση ΤΠ-ΔΑ ή Α.Λ.Π. για πώληση 100.565 τεμαχίων προϊόντων

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ-ΦΕΚ 222/Α/12-11-2012), ως ίσχυε για το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 2 παρ 3 του Ν. 4093/2012, ορίζεται ότι: «3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή **σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία**». Περαιτέρω στο άρθρο 5 παρ 8 του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «8. Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής στις εξής περιπτώσεις: α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σε αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο...».

Επειδή, σύμφωνα με την περ 2 της παρ 10 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: « Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης: 10.2. **Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.** ... Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται: α) **Τα αποθέματα** τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.....».

Επειδή, ο ΚΦΑΣ και ο προϊσχύων ΚΒΣ δεν προέβλεπαν ειδικό δικαιολογητικό - αποδεικτικό στοιχείο για τη θεμελίωση των σχετικών λογιστικών εγγραφών και την απόδειξη της καταστροφής των αποθεμάτων και γενικά των αγαθών. Συνεπώς έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 του Ν. 4093/2012, περί δημοσίων εγγράφων ή άλλων πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων. Από τα νομολογιακώς κριθέντα (βλ. Σ.Τ.Ε. 510/2012, 2936/1988, 7μελούς, 4169/1988, 3422/1991) προκύπτει ότι νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχειρήσεως πρωτόκολλα καταστροφής, εφόσον ούτε από τον ΚΦΑΣ, ούτε από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής των αποθεμάτων. Τα καταστραφέντα όμως αγαθά πρέπει να είναι εντελώς άχρηστα, μη επιδεκτικά επισκευής και απαξιωμένα, ειδάλλως, η επιχείρηση οφείλει να τα συμπεριλάβει στην απογραφή της με την αξία αυτή.

Επειδή, από το έλεγχο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για τη μη έκδοση στοιχείου πώλησης, λόγω του ότι δεν συνέταξε και δεν επέδειξε πρωτόκολλα καταστροφής και δεν εξέδωσε κάποιο στοιχείο διακίνησης για την παράδοση των ακατάλληλων αποθεμάτων σε χώρο ανακύκλωσης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από τον έλεγχο των φορολογικών διατάξεων, καθώς προσκόμισε τις με αριθ. πρωτ./18-04-2013 και/12-06-2013 εκθέσεις κατάσχεσης «μη ασφαλών τροφίμων»

από τον ΕΦΕΤ - Περιφερειακή Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας και τις με αριθ. πρωτ./28-04-2014 και/28-04-2014 δηλώσεις καταστροφής των επίμαχων εμπορευμάτων, παρουσία Προϊσταμένου του ΕΦΕΤ και επομένως ορθά δεν συμπεριλήφθηκαν τα ως άνω προϊόντα στην απογραφή κατά την 31/12/2014 και δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, βάσει της ΚΥΑ 15523/30-08-2006 (ΦΕΚ 1187 Β'/31-08-2006), ως ίσχυε για το 2013, απαγορεύεται η διάθεση και εμπορία «μη ασφαλών τροφίμων» και προβλέπεται από τον ΕΦΕΤ η κατάσχεση τους, μετά από τη σύνταξη αιτιολογημένης έκθεσης κατάσχεσης, η οποία κατατίθεται στην αρμόδια Περιφερειακή Δ/ση του ΕΦΕΤ. Ο ιδιοκτήτης ή ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης αναλαμβάνει την ευθύνη της φύλαξης των κατασχεθέντων τροφίμων μέχρι τη λήψη οριστικής απόφασης σε περίπτωση άσκησης προσφυγής στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ή έως ότου η κατάσχεση θεωρηθεί **οριστική ανέκκλητη και εκτελεστή**.

Προς διερεύνηση του θέματος σχετικά με την καταστροφή των «μη ασφαλών τροφίμων», εστάλη από την Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ στις 23/08/2018 Δελτίο Πληροφοριών προς τον ΕΦΕΤ- Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας, για παροχή πληροφοριών και στοιχείων σχετικά με το αν η κατάσχεση θεωρήθηκε οριστική και ανέκκλητη από τον ΕΦΕΤ και εάν εκτελέστηκε η καταστροφή. Με το αριθ. πρωτ./24-08-2018 ταυτ. απαντητικό έγγραφο (αρ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./23-08-2018 ΕΙ 2018 ΕΜΠ), μας απέστειλε αντίγραφα των αριθ. πρωτ./18-04-2013 και/12-06-2013 εκθέσεων κατάσχεσης «μη ασφαλών τροφίμων», βάσει των οποίων οι υπάλληλοι του ΕΦΕΤ προέβησαν σε κατάσχεση 42.576 συσκευασιών 330 ml Amazonia jaguar και 34.452 συσκευασιών 330 ml Amazonia Guarana και των υπ' αριθ. πρωτ./28-04-2014 και/28-04-2014 δηλώσεων καταστροφής των ως άνω προϊόντων. Επίσης μας ενημέρωσε, ότι τα αναφερόμενα στα παραπάνω έγγραφα, προϊόντα, καταστράφηκαν παρουσία υπαλλήλων του ΕΦΕΤ- Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας και οι περιέκτες τους παρελήφθησαν, προκειμένου να ανακυκλωθούν.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 3 του Ν. 4093/2012, τα δημόσια έγγραφα συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας.

Βάσει των ανωτέρω, αναγνωρίζεται ότι από τα 100.565 τεμάχια προϊόντων τα 77.028 τεμάχια καταστράφηκαν και η μη έκδοση στοιχείου πώλησης, αφορά τα υπόλοιπα 23.537 τεμάχια

Amazonia Guarana και Acai αναψυκτικά, συσκευασιών 330 ml, με κόστος ανά μονάδα 0,15 € αξία απογραφής, ήτοι συνολικής αξίας 3.530,55 €.

Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός για τα ως άνω τεμάχια.

Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007, για τη μη διαφύλαξη της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ.

Επειδή, από τον έλεγχο επιδόθηκε στο διαχειριστή της προσφεύγουσας η υπ' αριθ. πρωτ./25-08-2015 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 με την οποία μεταξύ άλλων ζητήθηκε αντίγραφο Ζ και το βιβλιάριο συντήρησης της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ./23-05-2017 υπόμνημα που κατατέθηκε από την προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή, προσκομίστηκε και η συσκευή της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ., η οποία ήταν εκτός λειτουργίας (σελ. 26 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, σελ. 15 της έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 ν. 4337/2015).

Επειδή, στη σελ. 19 της έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 ν. 4337/2015 και στη σελ. 30 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αντίστοιχα, αναφέρεται από τον έλεγχο, ότι ως προς την επίδειξη της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ., με την υποβολή του υπομνήματος, επιδείχθηκε η παραπάνω Φ.Τ.Μ., η οποία ήταν εκτός λειτουργίας.

Εκ των προαναφερθέντων, προκύπτει ότι το επίμαχο πρόστιμο ΚΒΣ για τη μη διαφύλαξη (απώλεια) της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ., επιβλήθηκε εκ παραδρομής, καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της απώλειας.

Επομένως ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας για ακύρωση της επίμαχης πράξης γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της ανταπόκρισης στα αιτήματα της φορολογικής Αρχής για παροχή στοιχείων

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....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στις παρ 2 και 3 του άρθρου 13 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης. 3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στις παρ 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στις **παρ 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/13** (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:

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

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α).....δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παραβάση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.....».

Επειδή, με τις υπ' αριθ. πρωτ./25-08-2015 και/2017 προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 ζητήθηκε από τον έλεγχο εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, μεταξύ άλλων, και η προσκόμιση και επίδειξη των εν χρήσει τηρούμενων βιβλίων, βάσει ΕΛΠ και η επίδειξη του

βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών της με αριθ. μητρώου φ.τ.μ. στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1026/12-02-2018** με θέμα (Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων), της ΑΑΔΕ, στο κεφάλαιο V ορίζεται ότι: «-Διευκρινίζεται ότι η μη ανταπόκριση του φορολογούμενου σε αίτημα/πρόσκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, συνιστά παράβαση της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων) και επιβάλλονται, κατά περίπτωση, οι κυρώσεις που προβλέπονται με τις διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του νόμου αυτού».

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου **ΧΕΙΡ/...-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα:

Α. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1)** Της με αριθμό **..../.../06-03-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης,
- 2)** Της με αριθμό **..../.../06-03-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης,

Β. την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- 3)** Της με αριθμό **..../.../06-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της ως προς την αναγνώριση δαπανών ύψους 1.377,23 €, πλέον ΦΠΑ 300,43 €, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και μείωση των φορολογητέων εκροών που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο κατά το ποσό των 12.148,28 € πλέον ΦΠΑ 2.794,10 €, λόγω της αναγνώρισης καταστραφέντων μη ασφαλών τροφίμων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

- 4) Της με αριθμό/.../06-03-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και την τροποποίηση της, ως προς διαγραφή του επιβληθέντος προστίμου για έκδοση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 36.016,26 € και την τροποποίηση της ως προς το επιβληθέν πρόστιμο της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Γ. την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

- 5) Της με αριθμό/.../06-03-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, λόγω του ότι επιβλήθηκε εκ παραδρομής, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	82.516,25	98.195,08	86.046,80	3.530,55
Αξία φορολογητέων εισροών	47.848,63	39.961,62	41.338,85	6.509,78
Φόρος εκροών	18.978,74	22.584,87	19.790,76	812,02
Φόρος εισροών	7.654,53	5.911,07	6.211,50	1.443,03
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	46.114,19	33.989,05	33.989,05	12.125,14
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών	2.142,03	6.569,03	2.142,03	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	51.626,69	33.331,09	38.058,52	-13.568,17
Πιστωτικό υπόλοιπο	32.647,95	32.647,95	32.647,95	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		21.901,73	14.380,19	14.380,19
Πρόστιμα του άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		10.950,87	7.190,10	7.190,10
Σύνολο φόρου για καταβολή		32.852,60	21.570,29	21.570,29
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	28.976,18	32.647,95	28.976,18	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	3.671,77		3.671,77	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	21.570,29 €			

ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.671,77 €
---	-------------------

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2014
	1) 3.530,55 € X 25% = 882,64 2) 1.200,00 € X 2=2.400,00/3= 800,00
	ΣΥΝΟΛΟ:1.682,64 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
	2 X 100 € ΣΥΝΟΛΟ:200,00 €

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
	500,00 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ

Πρόστιμο άρθρου 10 παρ 2στ΄ του ν. 1809/1988	Διαχ/στική Περίοδος 01/01/2007- 31/12/2007
	0,00 €

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

**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.