



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31.10.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2955

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ , εδρευούσης στην , οδός , κατά των υπ' αριθ. : α)/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/012015 έως 31/01/2015 και β)/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013,

φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ. : α)/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α περιόδου 01/01/2015 έως 31/01/2015 και β)/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 31.5.2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 4.400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 18§1 και 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), 36 και 38 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ). Συγκεκριμένα σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίσθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

1.Υπέβαλε ελλιπή φορολογική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015-31/1/2015, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 1 και 54 του Κ.Φ.Δ. και 36, 38 ν.2859/2000

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 400,00 €, ήτοι 1 περίπτωση X 100,00 € X 4 λόγω επανειλημμένης υποτροπής .

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.α', § 2 περ.α' και §3 του ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ.

2. Δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς δύο (2) φορολογικά στοιχεία σε πελάτες κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. .

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 4.000,00 €, ήτοι 2 περιπτώσεις X 500,00 X 4 λόγω επανειλημμένης υποτροπής.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.θ', § 2 περ.δ', § 3 του Κ.Φ.Δ..

Β) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 έως 31/01/2015 μειώθηκε το αρχικό πιστωτικό ποσό βάσει της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. κατά το ποσό των 679,65 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία πώλησης ως προς την ποσότητα και την αξία, για προϊόντα τα οποία επεστράφησαν από πελάτες της.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 31.5.2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. πρωτ./2015 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την περίοδο 01/01/2015 έως και 31/01/2015 για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, αρχικώς δειγματοληπτικά σε πιστωτικά τιμολόγια της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι αυτά αφορούσαν σε επιστροφές πωληθέντων ειδών από εκείνη χωρίς αναφορά επ' αυτών στην αιτιολογία επιστροφής. Για τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα έγγραφα διακίνησης (δελτία αποστολής, Τ.Π.Υ. μεταφορέα, ίδια μεταφορικά μέσα κτλ) καθώς και καρτέλες επιλεγμένων από τα παραστατικά ειδών ανά πελάτη, προκειμένου να διαπιστωθεί η νομιμότητα της επιστροφής τους.

Από τον εν λόγω δειγματοληπτικό έλεγχο πιστωτικών τιμολογίων και των αντιστοίχων Δελτίων Αποστολής, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, χωρίς να έχει προηγουμένως πωλήσει τα αναγραφόμενα επί των φορολογικών στοιχείων, προϊόντα στα φαρμακεία ή τις φαρμακαποθήκες, δεχόταν από αυτά Δελτία Αποστολής με τα εν λόγω είδη και σκοπό διακίνησης «επιστροφή», εκδίδοντας κατόπιν πιστωτικό τιμολόγιο.

Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή προχώρησε σε έλεγχο μεγαλύτερου δείγματος πιστωτικών τιμολογίων (περίπου 5% των εκδοθέντων στη χρήση), επιλέγοντας μεταξύ αυτών τα μεγαλύτερα σε αξία. Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε για διάφορα είδη (φαρμακευτικά και μη) πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής, χωρίς να υφίσταται ή να προκύπτει αρχική πώληση αυτών.

Επίσης στην πλειοψηφία των περιπτώσεων διασταύρωσης επιστροφής τόσο μη κατάλληλων προς χρήση ειδών (ληγμένα) όσο και κατάλληλων τα τιμολόγια πώλησης με τα οποία

συσχετίζονταν η επιστροφή ήταν σε παλαιότερα έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και οι τιμές διαφορετικές από τις σχετιζόμενες.

Σύμφωνα δε με την οικεία έκθεση ελέγχου από το δειγματοληπτικό έλεγχο των ειδών σε πιστωτικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 3.635,60€, το ποσό των 1.482,10 € ήτοι ποσοστό 40,76% αφορούσε αξία ειδών για τα οποία δεν υφίστανται προγενέστερες πωλήσεις. Επιπλέον από το συνολικό αριθμό των δέκα πέντε (15) ελεγχθέντων πιστωτικών τιμολογίων στο διάστημα 01/01/2015-31/01/2015 τα δύο (2) εξ αυτών ήτοι ποσοστό 13,33 % διαπιστώθηκε ότι περιείχαν είδη για τα οποία δεν υφίστανται προγενέστερες πωλήσεις,

Δυνάμει των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ καθώς και την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον έκρινε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

α) Υπέβαλε ελλιπή φορολογική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015-31/1/2015, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου

β) δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία πώλησης στις παρακάτω δύο (2) περιπτώσεις:

ΑΡΙΘ. ΤΙΜΟΛ. /ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΦΜ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΦΠΑ 6,5%	ΣΥΝΟΛΟ
...../2015			39,53	39,53
...../2015			1.442,57	1.442,57
ΣΥΝΟΛΑ			1.482,10	1.482,10

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την αποδοχή της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής και την επενεξέταση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Δεν τηρήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 62 του ν. 4174/2013, ήτοι δεν κοινοποιήθηκαν στην εταιρεία προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και σημείωμα διαπίστωσης παραβάσεων. Τούτο συνιστά τυπική παράλειψη, η οποία καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα. Στο κοινοποιηθέν στην προσφεύγουσα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) αναφέρονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α., επί των οποίων η προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της. Στο εν λόγω Σημείωμα ο έλεγχος, αν και διέλαβε την επιβολή των προστίμων, υποστήριξε ότι πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις για τις οποίες δεν προβλέπεται η σύνταξη και κοινοποίηση Σημειώματος. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να καταθέσει απόψεις μόνο ως προς την εφαρμογή των διατάξεων

του ΦΠΑ και όχι ως προς της διαπιστωθείσες σε βάρος της παραβάσεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013.

- Το εν λόγω κοινοποιηθέν στην προσφεύγουσα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) είναι άκυρο, διότι ενσωματώνονται σε αυτό οι Πράξεις Επιβολής Προστίμων, ενώ το Σημείωμα Διαπιστώσεων συνιστά στην κυριολεξία Έκθεση Ελέγχου και όχι πράξη επιβολής προστίμου.
- Δεν εξειδικεύεται στην προσβαλλόμενη πράξη και στην έκθεση ελέγχου σε ποιες περιπτώσεις η εταιρεία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και σε ποιες τα εξέδωσε ανακριβώς ώστε να δικαιολογείται η επιβολή του προστίμου των 500 ευρώ ανά περίπτωση. Η πράξη επιβολής προστίμου είναι προδήλως εσφαλμένη και αβάσιμη, εντελώς αναιτιολόγητη αλλά και αντιφατική.
- Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για υποβολή ελλιπών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ καθόσον δεν προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις η επιβολή τέτοιου προστίμου. Επιπλέον οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν είναι δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα που είναι η μοναδική ουσιώδης προϋπόθεση για την επιβολή των διαδικαστικών προστίμων του άρθ. 54 ν. 4174/2013.
- Η εταιρεία δεν υπέπεσε σε οποιαδήποτε παράβαση ΚΦΑΣ εκ της οποίας να μεταβάλλεται ή να επηρεάζεται η κάθε περιοδική δήλωση ΦΠΑ που κατέθεσε, ούτε παραβίασε ή δεν εφάρμοσε ρητά οποιαδήποτε διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ. Για την επιβολή των προστίμων απαιτείται η εξέταση και αξιολόγηση αναλυτικά και μεμονωμένα όλων των εκδοθέντων στοιχείων και του περιεχομένου τους και ανά συναλλαγή. Εκ τούτου συνάγεται ότι αποκλείεται ο δειγματοληπτικός έλεγχος για την επιβολή προστίμου.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε καν υπόψη του και δεν εφάρμοσε τις ειδικότερες ισχύουσες διατάξεις περί φαρμακαποθηκών και τις διατάξεις περί των επιστρεφόμενων φαρμάκων κλπ που είναι ειδικές και εφαρμόζονται υποχρεωτικά. Οι περί φαρμακαποθηκών διατάξεις ως ειδικότερες υπερισχύουν των τυχόν άλλων φορολογικών διατάξεων και μάλιστα είναι επικρατέστερες ως προς το χρόνο επιστροφής των φαρμάκων ληγμένων και μη, ως προς το ότι τα ληγμένα φάρμακα αποθηκεύονται προσωρινά σε ειδική αποθήκη ώστε να μην αναμειχθούν με τα μη ληγμένα, ότι τα ληγμένα φάρμακα καθίσταται εκτός συναλλαγής και συνεπώς δεν είναι εμπορεύσιμα. Τα μη εμπορεύσιμα φάρμακα δεν αποτελούν αγοραπωλησία και συναλλαγή κατά την έννοια του ΚΦΑΣ ώστε να απαιτείται η έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας αλλά αρκεί μόνον η έκδοση δελτίου αποστολής για τη διακίνησή τους μέχρι την τελική παράδοσή τους στον παραγωγό των φαρμάκων ή τον εισαγωγέα τους. Το συμπέρασμα του ελέγχου ότι δήθεν η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σε επιστρεφόμενα φάρμακα υποκρύπτει πώληση φαρμάκων είναι αυθαίρετη και εσφαλμένη και δεν αποτελεί ελεγκτικό συμπέρασμα που να επισύρει την επιβολή προστίμων.

- Ο έλεγχος είχε την υποχρέωση να αποδείξει και μάλιστα με ειδική αναφορά και έλεγχο εάν τα επιστραφέντα στην εταιρεία φάρμακα κλπ ήταν ενεργού ισχύος ή είχαν λήξει και εφόσον είχαν λήξει δεν ήταν εμπορεύσιμα. Για την διαπίστωση των ανωτέρω έπρεπε να ελέγξει εάν είχε βεβαιωθεί παράβαση της φαρμακευτικής νομοθεσίας ως προς την επιστροφή των φαρμάκων οπότε σε θετική περίπτωση έπρεπε να τη λάβει υπ' όψιν της υποχρεωτικά και εφόσον δεν έχει βεβαιωθεί παράβαση να δεχτεί ότι δεν υφίσταται οποιαδήποτε παράβαση στην διακίνηση και συνεπώς δεν επιβάλλεται πρόστιμο ΚΦΑΣ λαμβάνοντας υπόψη και τις λοιπές ελεγκτικές διαπιστώσεις.
- Δεν αρκεί ούτε προβλέπεται να διενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος έστω και εάν πρόκειται περί μεγάλου πλήθους τιμολογίων και δελτίων αποστολής.
- Για τις ελάχιστες επιστροφές ειδών που δεν είχαν πουληθεί από την εταιρεία τα οποία παραλήφθηκαν και εν συνεχεία επεστράφησαν ως ληγμένα στους προμηθευτές της εφοδιαστικής αλυσίδας δεν στοιχειοθετείται οποιαδήποτε παράβαση ΚΦΑΣ καθόσον τα εν λόγω είδη διακινήθηκαν περαιτέρω προς τους προμηθευτές ως ληγμένα και μη εμπορεύσιμα και έτσι δεν αποτέλεσαν συναλλαγή εμπορεύσιμων ειδών.
- Για τα είδη που περιλαμβάνονται σε δελτία αποστολής-επιστροφής χωρίς να έχει εκδοθεί από την εταιρεία αντίστοιχο τιμολόγιο πώλησης ο έλεγχος τεκμαίρει το εξωπραγματικό ότι δήθεν είχαν πουλήσει χωρίς την έκδοση παραστατικών προς το φαρμακείο. Η άποψη αυτή είναι εσφαλμένη, παράνομη, αυθαίρετη και βλαπτική για την εταιρεία διότι ο έλεγχος προκειμένου να προβεί σε τέτοια διαπίστωση έπρεπε να ελέγξει τα βιβλία και παραστατικά του φαρμακοποιού για να καταλήξει με ελεγκτικές διαδικασίες πως και από ποιόν και με ποια παραστατικά τα είχε αγοράσει (ο φαρμακοποιός) εάν ως είδος και κατά ποσότητα είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία του ώστε να αποδειχτεί εάν τα είχε αγοράσει από άλλον προμηθευτή και εκ παραδρομής τα περιέλαβε στα δελτία αποστολής των επιστροφών προς την προσφεύγουσα εταιρεία. Σε κάθε περίπτωση εάν υφίσταται παράβαση ΚΦΑΣ αυτή ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στον εκδότη των δελτίων αποστολής και όχι στην εταιρεία που τακτοποίησε τις επιστροφές ως ρητή προβλεπόμενη υποχρέωση της με την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων.
- Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις συναλλαγές και το ύψος αυτών κατά ποσότητα και δαπάνη ούτε τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα βιβλία και λαμβανομένου υπόψη ότι τα επιστρεφόμενα φάρμακα είναι εκτός συναλλαγής ως ληγμένα και μη εμπορεύσιμα δεν αποκρύφτηκε με τις καταχωρήσεις στα βιβλία φορολογητέα ύλη. Όλες οι επιστροφές και οι επαναπωλήσεις άληκτων φαρμάκων και ειδών έχουν αποτυπωθεί στα βιβλία, έχουν εκδοθεί για αυτές τα νομότυπα και προβλεπόμενα παραστατικά ΚΦΑΣ.

- Ως προς το ύψος των προστίμων, κακώς η Δ.Ο.Υ. καταλόγισε πρόστιμο 500 ευρώ σε 2 περιπτώσεις ανεξαρτήτως ποσού ενώ δεν έπρεπε να επιβάλει τέτοιο πρόστιμο. Επικουρικά για τις περιπτώσεις που οι συναλλαγές είναι μικρότερες των 800 ευρώ δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Επί πλέον επειδή έκρινε ότι η εταιρεία είναι υπότροπη τετραπλασίασε το πρόστιμο. Όμως δεν υφίσταται υποτροπή για διαπιστώσεις παραβάσεων εντός της ίδιας χρήσεως.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο προβαλλόμενο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγο, ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, καθόσον η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας παρέλειψε να τηρήσει τον ουσιώδη τύπο που προβλέπεται στο άρθρο 62 ΚΦΔ, ήτοι, δεν κοινοποίησε σε εκείνη Σημείωμα Διαπιστώσεων και Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ως όφειλε.

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

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): *«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.»*

Επειδή με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013: *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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.»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013): *«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, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι την 9/5/2019, σύμφωνα με την συνημμένη έκθεση επίδοσης, κοινοποιήθηκε από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης
....., το υπ' αριθ. /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον υπ' αριθ. / Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ.

Επειδή με την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 400,00 €, λόγω υποβολής ελλιπούς φορολογικής δήλωσης Φ.Π.Α . φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/1/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' , παρ. 2 περ. α' και παρ. 3 του ν. 4174/2013 καθώς και πρόστιμο 4.000,00 ευρώ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δύο (2) περιπτώσεις για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.482,10 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' , παρ. 2 περ. δ' και παράγρ. 3 του ιδίου άρθρου του ν. 4174/2013.

Επειδή εν προκειμένω τα πρόστιμα που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα, αφορούν σε παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ήτοι σε διαδικαστικές παραβάσεις, ορθώς δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου αλλά μόνο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

ΦΠΑ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Σε κάθε περίπτωση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναγράφονται αναλυτικά και με σαφήνεια τα στοιχεία τα οποία ελέγχθηκαν, τα στοιχεία τα οποία ζητήθηκαν και προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση και στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος και προσδιόρισε της διαφορές του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Συγκεκριμένα αναφέρονται αναλυτικά και με πίνακες και αιτιολογία τα στοιχεία τα οποία ελέγχθηκαν, πιστωτικά τιμολόγια, πελάτες ανά ΑΦΜ, ημερομηνία, σχετικά Δελτία Αποστολής, προσκομιζόμενα αρχικά στοιχεία πώλησης, καρτέλες είδους ανά πελάτη καθώς και είδη ανά τιμολόγιο και πελάτη για τα οποία δεν προσκομίσθηκε και δεν διαπιστώθηκε προγενέστερη πώληση τους. Όλα τα αναφερόμενα αφορούν στοιχεία που παρελήφθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επιπλέον στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναφέρονται οι παραβάσεις καθώς και τα πρόστιμα που επιβάλλονται στην ελεγχόμενη και οι διατάξεις βάσει των οποίων εκδίδονται αυτά.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για υποβολή ελλιπούς φορολογικής δήλωσης ΦΠΑ καθόσον δεν προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις η επιβολή τέτοιου προστίμου. Επιπλέον, οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν είναι δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα που είναι η μοναδική ουσιώδης προϋπόθεση για την επιβολή των διαδικαστικών προστίμων του άρθ. 54 ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς...»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58^A του ν. 4174/2013: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1,2 και 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που

αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β)»

2. «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, β)

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι» ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

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

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

.....

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

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

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

.....

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλου αντικειμένου πλην της φορολογίας Κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα, είχε υποβάλλει ελλιπώς την περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/1/2015 για την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή καθόσον αυτή ήταν πιστωτική. Συγκεκριμένα, ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. 277/9.7.2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. πρωτ. 32257/14.10.2015 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, που υπέβαλλε η προσφεύγουσα προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, εκ μέρους της προσφεύγουσας, ελλιπούς φορολογικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/1/2015, για την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για υποβολή ελλιπούς φορολογικής δήλωσης βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του και δεν εφάρμοσε τις ειδικότερες ισχύουσες διατάξεις περί φαρμακαποθηκών και τις διατάξεις περί των επιστρεφόμενων φαρμάκων κλπ που είναι ειδικές και εφαρμόζονται υποχρεωτικά.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα με την παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, *«Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών».*

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1003/31-12-14 άρθρο 8 παρ. 8.6.1 *« Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που*

έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα με την εγκύκλιο πολ.1052/4.4.2017 Α. Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου παρ. 5 και 6 «5 . Η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 για αρχικά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί πριν την 1.1.2015 ανεξαρτήτως της χρήσης που είχαν αυτά εκδοθεί, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

6. Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, μεταξύ των αντισυμβαλλομένων , οι οποίοι θα πρέπει να ενεργούν με την ιδιότητα που είχαν κατά την έκδοση του αρχικού στοιχείου. Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατή η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μετά την ημερομηνία παύσης εργασιών του λήπτη του αρχικού τιμολογίου.»

Σε κάθε περίπτωση λοιπόν, πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από την επιχείρηση για εμπορεύσιμα αγαθά που παραλαμβάνει από τρίτους –πελάτες , τα οποία τα έχει αρχικά πουλήσει .

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. δ. 96/1973 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει: «παραγωγοί, εισαγωγείς, αντιπρόσωποι και παρασκευαστές γενικά φαρμακευτικών προϊόντων, τα οποία φέρουν επί της συσκευασίας τους ημερομηνία λήξεως χρησιμοποιήσεως τους και έχουν λήξεις ή λήγουν εντός του τρέχοντος έτους κάθε φορά Α ή Β εξαμήνου κάθε έτους, υποχρεούνται να τα αποσύρουν από τα φαρμακεία μέχρι την 30^η Ιουνίου και την 31^η Δεκεμβρίου του ιδίου έτους και να εκδίδουν υποχρεωτικά πιστωτικό τιμολόγιο.»

Επειδή σύμφωνα με την αριθ. 88773/27-12-2010 διευκρινιστική εγκύκλιο του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων για την επιστροφή ληξιπρόθεσμων και ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν. 3204/2003 είναι υποχρεωτική με πρωτοβουλία του Κατόχου Άδειας Κυκλοφορίας η απόσυρση από τα φαρμακεία όλων ανεξαιρέτως των φαρμακευτικών προϊόντων που φέρουν ημερομηνία λήξεως και έχουν λήξει ή λήγουν εντός του τρέχοντος εξαμήνου κάθε έτους.

Προκειμένου η υλοποίηση του ως άνω μέτρου να βρίσκεται σε συμφωνία με τον τρόπο λειτουργίας της κάθε εμπλεκόμενης επιχείρησης σε όλη την έκταση της εφοδιαστικής αλυσίδας, το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας / Διανομέα ακολουθεί υποχρεωτικά την αντίθετη φορά της διακίνησης του προϊόντος, μέσω των αυτών προσώπων (φυσικών ή νομικών) ώστε

να διασφαλίζεται πλήρως η γνησιότητα του προς επιστροφή προϊόντος και να αποφεύγονται καταστρατηγήσεις δι' «επιστροφής» προς άλλα των υπόχρεων προς απόσυρση προσώπων.

Συνεπώς, το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον ΚΑΚ / Διανομέα απευθύνεται είτε προς το φαρμακείο είτε προς τη φαρμακαποθήκη, ανάλογα με την οδό διακίνησης που ακολουθήθηκε.»

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων, τόσο της φορολογικής όσο και της νομοθεσίας περί διακίνησης φαρμάκων, καθίσταται σαφές, αφενός, ότι πιστωτικά τιμολόγια εκδίδονται αποκλειστικά από τον εκδότη των αρχικών τιμολογίων και αφετέρου ως προς τις επιστροφές φαρμακευτικών προϊόντων είναι υποχρεωτική η διακίνησή τους προς την αντίθετη φορά της αρχικής διακίνησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι σύμφωνα με την φαρμακευτική νομοθεσία ο φαρμακοποιός απαγορεύεται να εκδίδει τιμολόγια πώλησης, σε περίπτωση επιστροφής ειδών από αυτόν τα οποία δεν είχαν αρχικά αγοραστεί από την εκάστοτε φαρμακαποθήκη. Ωστόσο, όπως επισημαίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις υποβληθείσες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει Τιμολόγιο Αγοράς χωρίς ΦΠΑ και όχι Πιστωτικό Τιμολόγιο Πώλησης με ΦΠΑ. Σημειώνεται δε από την φορολογική αρχή, ότι το γεγονός αυτό, τελούσε σε γνώση της προσφεύγουσας καθόσον κατά το παρελθόν έχουν βεβαιωθεί αντίστοιχες φορολογικές παραβάσεις (έτη 2007-2008-2009-2010-2011) τόσο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείου πώλησης όσο και για μη έκδοση τιμολογίου αγοράς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013: «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, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση παραλάμβανε επιστροφές φαρμακευτικών και μη προϊόντων, εκδίδοντας πιστωτικά τιμολόγια, χωρίς να έχει προηγουμένως διενεργήσει η ίδια αρχική πώληση των προϊόντων αυτών. Περαιτέρω, σε ορισμένες περιπτώσεις, κατά τις οποίες υφίστατο αρχική πώληση ειδών, η επιστρεφόμενη τιμή που αναγραφόταν επί του πιστωτικού τιμολογίου ήταν μεγαλύτερη από την τιμή στην οποία το προϊόν είχε αρχικώς πωληθεί.

Επειδή η φορολογική αρχή επί των εγγράφων απόψεων που υπέβαλε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή επεσήμανε ότι στις προσκομιζόμενες απόψεις της η προσφεύγουσα «δεν αιτιολόγησε βάσει ποιάς διάταξης νόμου για τα είδη που αναλυτικά περιγράφονταν στο σημείωμα διαπιστώσεων (ονομασία, πιστωτικό, τεμάχια, αξία και σχετικό προσκομισθέν) και για τα οποία δεν

διαπιστώθηκε αρχικά πωλούμενη ποσότητα, εκδίδεται πιστωτικό ή η αξία του είδους στο πιστωτικό είναι μεγαλύτερη από την αρχικώς πωλούμενη» ενώ παρακάτω σημειώνει ότι «κατά τον επιτόπιο έλεγχο και με έγγραφη πρόσκληση ζητήθηκαν στοιχεία για την επαλήθευση των επιστροφών αλλά δεν μας προσκομίσθηκαν άλλα πέραν των αναγραφόμενων και επισυναπτόμενων στην έκθεση ελέγχου». Τέλος, καταλήγει ότι «πραγματικό γεγονός είναι ότι η ελεγχόμενη παραλάμβανε επιστροφές φαρμακευτικών και μη ειδών και εξέδιδε πιστωτικά τιμολόγια για είδη που δεν διαπιστώθηκε αρχική πώληση. Τα επιστραφέντα είδη αφορούσαν τόσο ληγμένα όσο και εμπορεύσιμα είδη, ως προκύπτουν από τις καρτέλες αποθήκευσης που μας προσκομίσθηκαν».

Επειδή από τα ανωτέρω αναφερόμενα και το σύνολο των στοιχείων του φακέλου που συμπεριλαμβάνονται στην παρούσα, διαπιστώνεται ότι ο φορολογικός έλεγχος απέδειξε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και την αξία για προϊόντα τα οποία επεστράφησαν σε αυτή από πελάτες της, ενώ αντιθέτως η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς της. Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή οι αποδιδόμενες παραβάσεις της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων στην προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε από την φορολογική αρχή πρόστιμο 500 ευρώ σε δύο (2) περιπτώσεις ανεξαρτήτως ποσού και επικουρικά προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για τις περιπτώσεις που οι συναλλαγές είναι μικρότερες των 800 ευρώ δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι λανθασμένα έκρινε ότι η εταιρεία είναι υπότροπη και διπλασίασε το πρόστιμο, ενώ δεν υφίσταται υποτροπή για διαπιστώσεις παραβάσεων εντός της ίδιας χρήσεως.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου

προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν από την 01/01/2014 μέχρι και την 16/10/2015 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), θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία,»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ότι: «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ότι : 3 . Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου

Επειδή με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με τα άρθρα 53 έως και 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

1.2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση οι παραβάσεις της μη έκδοσης και της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν μεν από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής, διαπράχθηκαν ωστόσο μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (01/01/2014) και πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17/10/2015). Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα για τις επίμαχες παραβάσεις τα πρόστιμα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1 θ' και 2 δ' του άρθρου 54 ΚΦΔ με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 48 ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48Α ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση,όπως προαναφέρθηκε, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση παραλάμβανε επιστροφές φαρμακευτικών και μη προϊόντων, εκδίδοντας πιστωτικά τιμολόγια, χωρίς να έχει προηγουμένως διενεργήσει η ίδια αρχική πώληση των προϊόντων αυτών. Περαιτέρω, σε ορισμένες περιπτώσεις, κατά τις οποίες υφίστατο αρχική πώληση ειδών, η επιστρεφόμενη τιμή που αναγραφόταν επί του πιστωτικού τιμολογίου ήταν μεγαλύτερη από την τιμή στην οποία το προϊόν είχε αρχικώς πωληθεί.

Επειδή η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τα είδη, που επεστράφησαν από πελάτες της, για οποία όμως δεν διαπιστώθηκε η προηγούμενη πώλησή τους από την προσφεύγουσα, είχε ως αποτέλεσμα να μειώνονται οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας και ο ΦΠΑ των εκροών και να αυξάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ή το ποσό το οποίο αιτείτο για επιστροφή. Συνεπώς ορθά εκδόθηκε από την φορολογική αρχή η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές, ο ΦΠΑ των εκροών και μειώθηκε αντίστοιχα το πιστωτικό υπόλοιπο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ως προς τις καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης και της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ως προς την, συνεπεία αυτών, μείωση του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/1/2015, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 31/5/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. και έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 28/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

α) την τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/1/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

β) την επικύρωση της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Α) ΥΠ'ΑΡΙΘΜ./2019 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ άρθρου 54 ν.4174/2013

Φορολογικό έτος 2015

α) Πρόστιμο παρ. 1α' και 2α' άρθρου 54 ν. 4174/2013: 0,00€

β) Πρόστιμο παρ. 1θ' , 2δ' και παρ.3 άρθρου 54 ν. 4174/2013: 4.000,00€

Συνολικό ποσό προστίμου: 4.000,00€

Β) ΥΠ'ΑΡΙΘΜ./2019 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.

<u>Φορολογική περίοδος</u> <u>1/1/2015-31/1/2015</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέες εκροές	3.734.228,76	3.735,710,86	1.482,10	1.482,10
Φορολογητέες εισροές	3.915.646,38	3.915.646,38		
Φόρος εκροών	280.453,72	280.550,05	96,33	96,33
Υπόλοιπο φόρου εισροών	418.341,62	417.758,30	583,32	583,32
Πιστωτικό υπόλοιπο	137.88,90	137.208,25	679,65	679,65
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	111.807,24	111.127,59	679,65	679,65
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	26.080,66	26.080,66		

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η υπάλληλος

του Τμήματος Διοικητικής υποστήριξης

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.