



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα, 01/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2130

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:**, με έδρα στη, κατά α) της υπ' αριθμ. /28-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 περ. στ' και §5 του ν.4337/2015, β) της υπ' αριθμ. /28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, γ) της υπ' αριθμ. /28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου και δ) της υπ' αριθμ. /28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρο ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
8. Τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/18-05-2022 και ΔΕΔ 147233 ΕΙ 2022 ΕΜΠ/25-05-2022 Υπομνήματα της προσφεύγουσας εταιρείας.
9. Την Α.1012/2022 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επί της από 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./28-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **649.175,79€** (1.622.939,47 Χ40%), λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του λήπτη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 ,14 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' και §5 του ν.4337/2015.
2. Με την υπ' αριθμ./28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 3.460,14€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 1.730,07€, ήτοι συνολικό ποσό 5.190,21€
3. Με την υπ' αριθμ./28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ύψους 179.816,12€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 125.362,94€, πλέον ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 70.909,73€ ήτοι συνολικό ποσό 376.088,79€.
4. Με την υπ' αριθμ./28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ύψους 14.859,80€, πλέον ΟΓΑ χαρτ/μου ύψους 2.971,96€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας 7.429,90, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.485,98€ ήτοι συνολικό ποσό 26.747,64€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 28/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου προστίμων ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./20-06-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, κατά τον έλεγχο α) των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ, β) των αναλυτικών καθολικών των πελατών της, των τιμολογίων και δελτίων αποστολής και γ) των κινήσεων των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι πελάτες της προσφεύγουσας με έδρα την Ιταλία εξοφλούσαν τιμολόγια τους με κατάθεση μετρητών σε διάφορα καταστήματα τραπεζών εντός της Ελλάδος, και όχι με τραπεζικά εμβάσματα που είναι η συνήθης πρακτική για συναλλαγές με αλλοδαπές εταιρείες.

Ο έλεγχος μετά από αυτή την διαπίστωση ζήτησε διοικητική συνδρομή από τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας σχετικά με τις κατωτέρω εταιρείες: (.....) και από τα τραπεζικά ιδρύματα την ταυτοποίηση των προσώπων που πραγματοποιούσαν τις καταθέσεις.

Τα απαντητικά έγγραφα των αρχών της Ιταλίας και των ελληνικών τραπεζών για κάθε μία από τις προαναφερόμενες Ιταλικές εταιρείες αναφέρονται αναλυτικά στις σελ.14-19 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ από τα οποία προκύπτει ότι:

Α) οι εν λόγω επιχειρήσεις παρουσιάζουν φορολογική παραβατικότητα και είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες (.....) ή είναι επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία (.....)

Β) οι καταθέσεις μετρητών στους εταιρικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας πραγματοποιούνται από διάφορα πρόσωπα στο εσωτερικό της χώρας και από τον Πρόεδρο και Δ/ντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας

Στη συνέχεια, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα ως άνω διαπίστωσε ότι η πρακτική που η προσφεύγουσα ακλούθησε (η κατάθεση μετρητών) είναι σε αντίθεση με τα διεθνώς συμβαίνοντα για συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών χωρών και έκρινε ότι διακινούνται έγγραφα με σκοπό να φαίνονται οι πωλήσεις ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και η προσφεύγουσα να αποφύγει την απόδοση ΦΠΑ, ότι στην ουσία οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ και ότι τα προϊόντα διατέθηκαν στην Ελληνική αγορά και τα φορολογεί ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας με τον αντίστοιχο ΦΠΑ 13%.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε τις κάτωθι ενδοκοινοτικές συναλλαγές **εικονικές** υπό την έννοια ότι τα κάτωθι τιμολογηθέντα εκδόθηκαν για να καλύψουν πωλήσεις προς άλλους στο εσωτερικό της χώρας:

α/α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	Συνολική αξία τιμολογίων
1			564.719,88€
2			135.194,36€
3			142.292,73€

4	.....	.....	831.009,64€
5	.....	.....	15.097,81

Βάσει των ως άνω προσδιόρισε την παρακάτω διαφορά κύριου φόρου:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015		
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.925.726,04	4.613.997,30	1.688.271,26
Αξία φορολογητέων εισροών	3.199.443,33	3.199.443,33	
Φόρος εκροών	405.298,13	624.773,54	219.475,41
Υπόλοιπο φόρου εισροών	450.640,29	450.640,29	
Πιστωτικό υπόλοιπο	45.342,16	5.682,87	39.659,29
Χρεωστικό υπόλοιπο		179.816,12	179.816,12
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		70.909,73	70.909,73

Από το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τα δηλωθέντα και τα καθαρά κέρδη με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους **11.951,34€** καθώς έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν έγιναν προς το συμφέρον της εταιρείας, δεν είναι παραγωγικές και έγιναν για κάλυψη βιοτικών αναγκών των μετόχων και μελών του ΔΣ, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	5.226.011,47 €
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	0,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	5.226.011,47 €

Καθαρά κέρδη βιβλίων	5.096,86 €
Πλέον : Λογιστικές διαφορές δήλωσης	30.338,71 €

Καθαρά κέρδη δήλωσης	35.395,57 €
Πλέον : Λογιστικές διαφορές ελέγχου	11.951,34 €
Καθαρά κέρδη ελέγχου	47.346,91 €

Από την οικεία έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την συνεργαζόμενη επιχείρηση την 18/12/2015 το ποσό των 734.000,00€ σε επιταγές πελατείας της και την 30/12/2015 το ποσό των 8.990,00€ με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό. Η προσφεύγουσα κατάθεσε τις εν λόγω επιταγές ως εγγύηση για λήψη δανείου από τράπεζα. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε καμία εμπορική συναλλαγή με την εν λόγω εταιρεία. Την επόμενη χρήση, η προσφεύγουσα επιστρέφει το ποσό των 367.400,00€, λαμβάνει επιταγές πελατείας το ποσό των 373.201,12€ και συμψηφίζει με πωλήσεις την 25/02/2016, 03/03/2016 και 06/03/2021 το ποσό των 35.312,14€.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές αποτελούν δάνειο υποκείμενο σε τέλος χαρτοσήμου 2,4%.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα Υπόμνηματά της, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου και η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου είναι πλημμελώς και μη επαρκώς αιτιολογημένες και ειδικότερα:

Α) σε σχέση με τον έωλο ισχυρισμό της φορολογικής αρχής που αφορά στην εξόφληση των τιμολογίων που εξέδωσε στις πέντε ιταλικές εταιρείες με μετρητά σε πιστωτικά ιδρύματα στην Ελλάδα από τον Δ/ντα σύμβουλο ή και από άλλους υπαλλήλους και συνεργάτες των αντιπροσώπων των ως άνω εταιρειών.

αα) Δεν συνδέεται αιτιωδώς η εξόφληση των τιμολογίων στην Ελλάδα με την μη πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης των εμπορευμάτων στην Ιταλία

αβ) εάν ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων ήταν αποφασιστικό στοιχείο για την διαπίστωση εάν πραγματοποιήθηκε μια ενδοκοινοτική παράδοση Τότε στην ΠΟΛ.1201/29.10.1999 η οποία ρυθμίζει ειδικώς το ζήτημα της διαδικασίας απαλλαγής ΦΠΑ από τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές θα προβλεπόταν ότι συστατικό στοιχείο της απαλλαγής είναι ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών αυτών να μην γίνεται με κατάθεση μετρητών σε πιστωτικά ιδρύματα στην Ελλάδα.

αγ) Η εξόφληση των κρίσιμων τιμολογίων έγινε με κατάθεση σε τραπεζικά ιδρύματα στην Ελλάδα διότι οι αντιπρόσωποι και άμεσοι συνεργάτες των ανωτέρω ιταλικών εταιρειών είχαν,

κατά τον κρίσιμο χρόνο, έδρα στην Ελλάδα, με αποτέλεσμα είτε οι συνεργάτες των αντιπροσώπων είτε οι ίδιοι να προβαίνουν στην κατάθεση των σχετικών τιμολογηθέντων ποσών, είτε στελέχη της προσφεύγουσας να καταθέτουν τα χρήματα που είχαν εισπράξει στην έδρα της εταιρείας από τους εν λόγω αντιπρόσωπους και τους συνεργάτες τους. Πέραν τούτων, κατά το κρίσιμο έτος 2015 στην Ελλάδα είχαν επιβληθεί περιορισμοί κεφαλαίων (Capital Controls), ενώ και οι τράπεζες είχαν κλείσει για δύο μήνες, με αποτέλεσμα οι τραπεζικές συναλλαγές με το εξωτερικό να έχουν δυσχερανθεί σημαντικά. Σε κάθε, δε, περίπτωση, ο τρόπος εξόφλησης αυτός είναι συμβατός με την συναλλακτική πρακτική εξόφλησης των πωλήσεων ιχθύων στην Ελλάδα, ενώ αποτελεί απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών ότι ο χρόνος εξόφλησης των τιμολογίων είναι απολύτως εύλογος και προκύπτει από τις σχετικές τραπεζικές κινήσεις ότι αιτιολογία των σχετικών καταθέσεων ήταν η εξόφληση των κρίσιμων τιμολογίων.

Β) Σε σχέση με τον ισχυρισμό που αφορά ευρήματα της ιταλικής φορολογικής αρχής για τις αντισυμβαλλόμενες ιταλικές εταιρείες

βα) Όλες οι κρινόμενες ιταλικές εταιρείες είχαν ΑΦΜ κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

ββ) Η προσφεύγουσα έλαβε προσηκόντως όλα τα αναγκαία και εύλογα μέτρα για να διαπιστώσει την οικονομική και φορολογική φερεγγυότητα των ιταλικών εταιρειών. Έκανε ότι, στο μέτρο των δικών της δυνατοτήτων, μπορούσε να κάνει: έλεγξε εάν οι εν λόγω εταιρείες ήταν καταχωρημένες στο ευρωπαϊκό ελεγκτικό σύστημα VIES και ζήτησε και έλεγξε τα νομιμοποιητικά έγγραφα των εν λόγω εταιρειών. Ενώ προέβην σε όλες τις αναγκαίες ενέργειες για να εξασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα πράγματι θα παραδίδονταν στην Ιταλία.

βγ) Επικαλείται απόφαση της ΔΕΔ με την οποία γίνεται δεκτή η προσφυγή με το σκεπτικό ότι ο πωλητής δεν πρέπει να αποκλειστεί από την απαλλαγή με μόνη αιτιολογία τη διαγραφή του ΑΦΜ. Κατά μείζονα λόγο, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται ούτε καν αναδρομική διαγραφή του ΑΦΜ, αλλά απλώς μεταγενέστερη και μάλιστα κατά δύο περίπου χρόνια, από την συνεργασία μας, διαγραφή του ΑΦΜ, όπως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή.

Γ) Η φορολογική αρχή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου δεν συνεκτίμησε, ως όφειλε, εάν έλαβε όλα τα αναγκαία μέτρα, κατά τον χρόνο των κρίσιμων συναλλαγών, ώστε να διαπιστώσουν εάν οι αντισυμβαλλόμενες ιταλικές εταιρείες ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές.

γα) Η φορολογική αρχή πρέπει στις περιπτώσεις που εξετάζει εάν συντρέχει περίπτωση εικονικότητας στο πρόσωπο του λήπτη για τιμολόγια που εκδόθηκαν σε σχέση με ενδοκοινοτική συναλλαγή να εξετάζει εάν ο εκδότης των κρίσιμων τιμολογίων έλαβε όλα τα αναγκαία και εύλογα μέτρα ώστε να διαπιστώσει ότι ο αντισυμβαλλόμενος λήπτης των τιμολογίων ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο και αν η συνεργασία τους οδηγούσε στη συμμετοχή της σε φορολογική απάτη.

γβ) Η φορολογική αρχή δεν αξιολόγησε τα δελτία αποστολής της προσφεύγουσας, τα δελτία αποστολής της, τα των διεθνών μεταφορικών εταιριών (.....κτλ) υπογεγραμμένα από τους πελάτες, τα ακτοπλοϊκά εισιτήρια με προορισμό την Ιταλία από τις

ακτοπλοϊκές εταιρίες (.....,, κτλ) στα οποία εμφανίζονται και οι πινακίδες των φορτηγών που εκτελούσαν τις μεταφορές και είναι ακριβώς οι ίδιες με αυτές που εμφανίζονται στα CMR και στα Δελτία αποστολής.

γγ) Η φορολογική αρχή δεν αξιολόγησε και δεν εξέτασε καθόλου αυτό το στοιχείο το οποίο αποδεικνύει τόσο την συναλλακτική ύπαρξη των εταιρειών αυτών όσο και την δική της καλοπιστία.

Δ) Η φορολογική αρχή δεν αναφέρει κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να τεκμηριωθεί ότι τα εμπορεύματα διακινήθηκαν στην Ελλάδα και εάν οι λήπτριες εταιρείες συνεργάζονταν με άλλες εταιρείες στην Ελλάδα.

δα) Ο έλεγχος δεν αναφέρει κανένα στοιχείο σχετικά με τις όποιες διαπιστώσεις του σε σχέση με την εικονικότητα των σχετικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του λήπτη. Δεν συνάγεται από κανένα στοιχείο, αποδεικτικό στοιχείο ή ειδικό ισχυρισμό ποια είναι τα αιτιολογικά ερείσματα της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

δβ) Ο έλεγχος δεν εξετάζει και δεν αναφέρεται καθόλου στο ζήτημα της καλής πίστης εκ μέρους της προσφεύγουσας και της λήψης όλων των αναγκαίων και εύλογων μέτρων για την αποτροπή της συμμετοχής μας σε φορολογική απάτη.

δγ) Ο έλεγχος δεν αναφέρει σε τι συνίσταται η παράβαση στην οποία δήθεν υπέπεσε, σε τι συνίσταται η εικονικότητα. Δεν αναφέρει καν ποιες εταιρίες από τις πέντε κρίνει συναλλακτικώς ή φορολογικώς ανύπαρκτες και για ποιους λόγους. Δεν αναφέρει εάν είναι μερικώς εικονικά ή όχι τα κρίσιμα τιμολόγια.

2. Η πρώτη και η δεύτερη προσβαλλόμενη εκδόθηκαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 138 παρ. 1 στοιχείο α' της Οδηγίας 2006/112/EK και της ΠΟΛ.1201/29.10.1999, σε συνδυασμό με τις αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας του δικαίου και της αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Δεν συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την επιβολή του προστίμου λόγω εικονικότητας και την μη αναγνώριση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Όλες οι κρίσιμες συναλλαγές είναι ενδοκοινοτικές και τα εκδοθέντα από την εταιρεία τιμολόγια δεν είναι εικονικά, ενώ, όντας καλόπιστοι λάβαμε όλα τα εύλογα και αναγκαία μέτρα για την αποτροπή ενδεχόμενης φορολογικής απάτης.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ και πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 58 και 58 Α του ΚΦΔ. Δεν προκύπτει από κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου πως υπολογίστηκε το εν λόγω πρόστιμο και ποιες διατάξεις εφαρμόστηκαν ενώ ταυτόχρονα εφαρμόστηκε πλημμελώς η διάταξη του άρθρου 58 Α διότι δεν συντρέχει η περίπτωση της μη υποβολής.
4. Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2015 σε σχέση με την επιβολή της Πράξης Επιβολής Προστίμου. Δεν εφαρμόζεται το άρθρο 7§3 του ν. 4337/2015 κατά την ένδικη χρήση του 2015. Διότι αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεταβατικής αυτής διάταξης είναι να παραβιασθεί διάταξη του ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ, Δεν εφαρμόζεται

για παραβάσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Η επιβολή του εν λόγω προστίμου παραβιάζει την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, ήτοι έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 2.500,00€.

5. Παράβαση νόμου επί των λογιστικών διαφορών για τη χρήση 2015. Μη νομίμως δεν αναγνώρισε ο έλεγχος έκπτωση δαπανών. Ειδικότερα, οι εν λόγω δαπάνες αφορούσαν αγορές σε σούπερ μάρκετ τροφίμων τα οποία προορίζονταν για την σίτιση του προσωπικού των ιχθυεργατών στις μονάδες παραγωγής ιχθυδίων αλλά και άμεσης ανάλωσης όπως καφέδες, νερά κτλ. τα οποία προορίζονταν για το σερβίρισμα των πελατών και των προμηθευτών κατά την επίσκεψη τους στους χώρους της επιχείρησης, και τα οποία είναι αναγκαία για την λειτουργία της επιχείρησης και της ευπρεπούς εικόνας της προς τους τρίτους.
6. Πλημμελής αιτιολογία της τέταρτης προσβαλλόμενης πράξης. Με μη επαρκή αιτιολογία η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η χορήγηση των επιταγών συνιστά δάνειο υποκείμενο σε τέλος χαρτοσήμου 2,4% χωρίς να εξετάσει την ουσία των ισχυρισμών ότι οι συναλλαγές, δηλαδή, αφορούν αγορές αποθεμάτων που πραγματοποίησε η εν λόγω εταιρία από την προσφεύγουσα. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί.
7. (με το με αριθ. ΔΕΔ 2022ΕΜΠ/18-05-2022 υπόμνημα) Λανθασμένη εφαρμογή του άρθρου 58 του ν.4174/2013. Με την αριθ. /2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσ/νικης κρίθηκε ότι το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 58§1 του ΚΦΔ συναρτάται με τον αναλογούντα φόρο στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη χωρίς να αφαιρείται ο φόρος που προκαταβλήθηκε στην προηγούμενη χρήση.
8. (με το με αριθ. ΔΕΔ 2022ΕΜΠ/25-05-2022 υπόμνημα) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015 στις 31/12/2021, διότι η 5ετής παραγραφή συμπληρώθηκε την 31/12/2020.

Ως προς την με αριθ. /2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§3 & 5 του ν.4337/20215

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» ορίζεται ότι:

«1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την

εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 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).... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων για την παράβαση των ως άνω εικονικών στοιχείων .

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων

καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16.10.2015.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ως προς την με αριθ. /2021 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος –μέλος» ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος.Επίσης η Παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α` και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α` απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο .

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1021/29-10-1999 του ΥΠΟΙΚ δόθηκαν οι κάτωθι Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α`, παρ. 1 του Ν.[1642/1986](#), όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.[1642/1986](#).

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

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

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής -Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή. Στην περίπτωση αυτή

απαιτούνται:[...] γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:[...]

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί,

τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ. /2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ΦΠΑ, κατά τον έλεγχο α) των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ, β) των αναλυτικών καθολικών των πελατών της, των τιμολογίων και δελτίων αποστολής και γ) των κινήσεων των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι πελάτες της προσφεύγουσας με έδρα την Ιταλία εξοφλούσαν τιμολόγια τους με κατάθεση μετρητών σε διάφορα καταστήματα τραπεζών εντός της Ελλάδος, και όχι με τραπεζικά εμβάσματα που είναι η συνήθης πρακτική για συναλλαγές με εταιρείες άλλων κρατών μελών.

Επειδή, ο έλεγχος μετά από αυτή την διαπίστωση ζήτησε διοικητική συνδρομή από τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας σχετικά με τις κατωτέρω εταιρείες: (.....) και από τα τραπεζικά ιδρύματα την ταυτοποίηση των προσώπων που πραγματοποιούσαν τις καταθέσεις.

Επειδή, τα απαντητικά έγγραφα των αρχών της Ιταλίας και των ελληνικών τραπεζών για κάθε μία από τις προαναφερόμενες Ιταλικές εταιρείες αναφέρονται αναλυτικά στις σελ.14-19 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ. Συγκεκριμένα:

A) για την ιταλική επιχείρηση προκύπτει ότι της αποδόθηκε ΑΦΜ/VIES την 15/12/2014 και ότι οι ιταλικές αρχές ζήτησαν την απενεργοποίηση του ΑΦΜ της την 02/01/2017.

B) για την ιταλική επιχείρηση προκύπτει ότι της αποδόθηκε ΑΦΜ/VIES την 07/08/2014 και ότι αυτό απενεργοποιήθηκε την 14/12/2017. Επίσης η εταιρεία κηρύχθηκε σε πτώχευση με δικαστική απόφαση το 2020. Ο σύνδικος της πτώχευσης δήλωσε στις αρμόδιες αρχές ότι δεν διαθέτει έγγραφα και δεν έστειλε τίποτε στο δικαστήριο πτώχευσης. Επίσης σε τελωνειακούς ελέγχους το 2015 και οικονομικούς ελέγχους το 2017, η εν λόγω εταιρεία δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα. Ο διευθυντής της εταιρείας δήλωσε στον έλεγχο ότι κατέχει μόνο τα τιμολόγια που εκδόθηκαν και παραλήφθηκαν και ο πρώην διευθυντής ότι δεν έχει στοιχεία καθώς ο υπολογιστής δέχτηκε επίθεση από χάκερ και δε είχε κρατήσει αντίγραφο.

Γ) για την ιταλική επιχείρηση προκύπτει ότι δεν υπάρχουν στοιχεία για τις διευθύνσεις παράδοσης αγαθών, για τους τραπεζικούς λογαριασμούς, το τιμολογηθέν και πληρωθέν ποσό, τα στοιχεία της μεταφορικής εταιρείας ότι οι συναλλαγές καταχωρήθηκαν και δηλώθηκαν. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία δεν υπήρχε στη δηλούμενη έδρα (η έδρα αντιστοιχεί στη διεύθυνση του γραφείου του λογιστή), ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν εμφανίστηκε, δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις για τα έτη 2016-2017 και δεν έχουν βρεθεί τα απαιτούμενα έγγραφα.

Δ) για την ιταλική επιχείρηση, προκύπτει ότι της αποδόθηκε ΑΦΜ/VIES την 31/05/2015 και ότι αυτό απενεργοποιήθηκε την 11/01/2016. Οι ιταλικές φορολογικές αρχές πραγματοποίησαν έρευνα στην επιχείρηση και κατέγραψαν πολυάριθμες και σοβαρές παραβάσεις των κανονισμών για το ενδοκοινοτικό εμπόριο σύμφωνα με τις πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στις φορολογικές βάσεις δεδομένων. Επίσης στους τελωνειακούς υπαλλήλους, ο ιδιοκτήτης παρέδωσε μόνο μέρος των εγγράφων, χωρίς να έχει κρατήσει εγγραφές ΦΠΑ, έγγραφα επί των πωλήσεων και πληρωμών.

Ε) για την ιταλική επιχείρηση, προκύπτει ότι της αποδόθηκε ΑΦΜ/VIES την 29/01/2012 και ότι αυτό απενεργοποιήθηκε την 02/01/2017. Επίσης προκύπτει ότι η εν λόγω είναι σε πτώχευση και ότι ο σύνδικος της πτώχευσης δεν είχε ποτέ στη διάθεσή του φορολογικά στοιχεία και λογιστικά βιβλία.

Επειδή, συνολικά θεωρούμενα όλα τα ως άνω προκύπτει ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις παρουσιάζουν φορολογική παραβατικότητα και είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες (.....) ή είναι επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία (.....).

Επειδή, ομοίως από τις απαντήσεις των τραπεζών προκύπτει ότι οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας πραγματοποιούνταν από διάφορα πρόσωπα (όπως η με ΑΦΜ:, που φαίνεται να εξοφλεί τα τιμολόγια προς την , ο με ΑΦΜ: που φαίνεται να εξοφλεί τα τιμολόγια προς την) καθώς και από τον Πρόεδρο και Δ/ντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ:

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα ως άνω **διαπίστωσε** ότι η πρακτική που η προσφεύγουσα ακολούθησε (η κατάθεση μετρητών) είναι σε αντίθεση με τα διεθνώς συμβαίνοντα για συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών χωρών και **έκρινε** ότι διακινούνται έγγραφα με σκοπό να φαίνονται οι πωλήσεις ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και η προσφεύγουσα να αποφύγει την απόδοση ΦΠΑ, ότι στην ουσία οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ και ότι τα προϊόντα διατέθηκαν στην Ελληνική αγορά και τα φορολογεί ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας με τον αντίστοιχο ΦΠΑ 13%.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε τις κάτωθι **ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 1.622.939,47€** **εικονικές** υπό την έννοια ότι τα κάτωθι τιμολογηθέντα εκδόθηκαν για να καλύψουν πωλήσεις προς άλλους στο εσωτερικό της χώρας:

α/α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	Συνολική αξία τιμολογίων
-----	----------	-----	--------------------------

1	.....	.....	564.719,88€
2	.....	.....	135.194,36€
3	.....	.....	142.292,73€
4	.....	.....	831.009,64€
5	.....	.....	15.097,81€
ΣΥΝΟΛΟ			1.622.939,47 €

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ εφάρμοσε την **ΠΟΛ.1021/1999** όπου αναφέρεται ότι η ύπαρξη δελτίων αποστολής και τιμολογίων, αποδεικτικών μεταφοράς των αγαθών (CMR, φορτωτική κλπ) **διασφαλίζει κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και** έλεγξε και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση του, θεώρησε απαραίτητο, όπως την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Επίσης, ο έλεγχος προσέφυγε στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Επειδή, οι αρμόδιες φορολογικές ιταλικές αρχές ανταποκρίθηκαν στο αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής των ελληνικών αρχών και με τα έγγραφά τους μας ενημέρωσαν ότι οι ιταλικές τελωνειακές αρχές σε ελέγχους στις υπό κρίση επιχειρήσεις κατέγραψαν πολυάριθμες και σοβαρές παραβάσεις των κανονισμών για το ενδοκοινοτικό εμπόριο και σε φορολογικούς ελέγχους οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν προσκόμισαν βιβλία και στοιχεία ή άλλα έγγραφα επί των πωλήσεων, πληρωμής και δηλώσεων ΦΠΑ. Το αποτέλεσμα των ως άνω διαπιστώσεων ήταν οι ιταλικές αρχές να απενεργοποιήσουν το ΑΦΜ των υπό κρίση επιχειρήσεων κατά τα έτη 2016 -2017.

Επειδή, στην ουσία οι φορολογικές αρχές αναφέρονται σε συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις που στις περισσότερες αποδόθηκε ΑΦΜ μόλις το 2014 – 2015 και τους απενεργοποιήθηκε το 2016- 2017.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση παραστατικά (CMR, φορτωτικές δελτία αποστολής, τιμολόγια έχουν ήδη τεθεί υπόψη του ελέγχου και έχουν κριθεί και δεν αποτελούν νεότερα στοιχεία.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εξακολουθεί να μην προσκομίζει στοιχεία που να συνδέουν τα άτομα που φέρεται να εξοφλούν τα υπό κρίση τιμολόγια με τις ιταλικές εταιρείες.

Επειδή, ένα μέρος των καταθέσεων σε μετρητά στα υποκαταστήματα των Ελληνικών τραπεζών τις πραγματοποιούσε ο Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος της προσφεύγουσας εταιρείας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δρούσε ως καλόπιστη και έλαβε όλα τα μέτρα για αποτροπή ενδεχόμενης φορολογικής απάτης είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά το κρίσιμο έτος 2015 στην Ελλάδα είχαν επιβληθεί περιορισμοί κεφαλαίων αν και βάσιμος, δεν γίνεται δεκτός καθώς οι περιορισμοί αυτοί δεν εμπόδισαν

άλλους πελάτες της με έδρα την Ιταλία να την εξοφλούν με τραπεζικά εμβάσματα την προσφεύγουσα, κατά το ίδιο κρίσιμο έτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2021 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ είναι πλημμελώς και μη επαρκώς αιτιολογημένη είναι αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς την με αριθ./2021 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ΚΦΕ ορίζεται ότι Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:[...]ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...]

Επειδή, εν προκειμένω, από το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τα δηλωθέντα και τα καθαρά κέρδη με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους **11.951,34€**.

Συγκεκριμένα προσδιορίστηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

- Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες (Λ. 68) ύψους 4.810,45€ και
- Διάφορα έξοδα (Λ. 64) ύψους 7.140,89€ διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της και είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπάνες που δεν έγιναν προς το συμφέρον της εταιρείας, δεν είναι παραγωγικές και έγιναν για κάλυψη βιοτικών αναγκών των μετόχων και μελών του ΔΣ.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι μη νομίμως δεν αναγνώρισε ο έλεγχος έκπτωση δαπανών που αφορούσαν αγορές σε σούπερ μάρκετ τροφίμων τα οποία προορίζονταν για την σίτιση του προσωπικού των ιχθυεργατών αλλά και άμεσης ανάλωσης όπως καφέδες, νερά κτλ. τα οποία προορίζονταν για το σερβίρισμα των πελατών και των προμηθευτών κατά την επίσκεψη τους στους χώρους της επιχείρησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε προβάλει όμοιο ισχυρισμό και στο υπόμνημά της επί του σημειώματος διαπιστώσεων. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την σελ. 38 της έκθεσης εισοδήματος, ο έλεγχος κρίνοντας το περιεχόμενο των εν λόγω τιμολογίων έκρινε βάσιμα και αιτιολογημένα ότι τα είδη τροφίμων που αναφέρονται (π.χ. κρέατα) δεν συνάδουν για απόδειξη του προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προσφυγή δεν προσκομίζεται κανένα νεότερο αποδεικτικό στοιχείο, ο ισχυρισμός απορρίπτεται.

Ως προς την με αριθ./2021 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, με την Ε. 2049/2021 με ΘΕΜΑ: “Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται” ορίζεται ότι:

«Με την απόφαση ΣτΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού. Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ..

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ’ αρχήν σε πέντε έτη, **υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους. [...]**

Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020. [...]

στ. **Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.”**

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος για τις διαπιστωθείσες διαφορές τελών χαρτοσήμου βασίσθηκε στο λογαριασμό πελάτες 30.00.001660.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την συνεργαζόμενη επιχείρηση την 18/12/2015 το ποσό των 734.000,00€ σε επιταγές πελατείας της και την 30/12/2015 το ποσό των 8.990,00€ από την πιστώνοντας τον λογαριασμό πελάτες 30.00.001660. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα κατέθεσε τις επιταγές αυτές σε τραπεζικό λογαριασμό ως εγγύηση για λήψη δανείου από τράπεζα. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα

την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε καμία εμπορική συναλλαγή με την εν λόγω εταιρεία. Την επόμενη χρήση, η προσφεύγουσα επιστρέφει το ποσό των 367.400,00€, λαμβάνει επιταγές πελατείας το ποσό των 373.201,12€ και συμφωνεί με πωλήσεις την 25/02/2016, 03/03/2016 και 06/03/2021 το ποσό των 35.312,14€.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές αποτελούν δάνειο υποκείμενο σε τέλος χαρτοσήμου 2,4%.

Επειδή, με το με αριθ.ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/25-05-2022 υπόμνημα, η προσφεύγουσα επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για να κοινοποιήσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική χρηση 01/01-31/12/2015 στις 31/12/2020.

Επειδή, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου ήταν αποδοτέο στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) έως και τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την κατάθεση, **ήτοι έως και την 15/01/2016.**

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί κατάθεσης που έλαβε χώρα την 18/12/2015 και 30/12/2015 παραγράφτηκε στις 31/12/2021.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 30/12/2021, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1 :

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3 :

«επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

στο Άρθρο 14:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική

προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσην, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περιπτώσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣΤΕ1767/1992, ΣΤΕ1039/1996, ΣΤΕ4463/1997, ΣΤΕ1470/2002).

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης,

β) εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983),

γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣΤΕ 2493/1994),

δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,

ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣΤΕ1767/1992, ΣΤΕ1039/1996).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τις αποφάσεις του ΣΤΕ 6172/1995, ΣΤΕ 6170/1995, ΣΤΕ 4287/1995, ΣΤΕ 2805/1994, ΣΤΕ 1802/1993, ΣΤΕ 725/1990, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 1966/1998 7μελ., ΣΤΕ 1368/1989, ΣΤΕ 2230/1988, ΣΤΕ 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣΤΕ 1367-8/1989 ανώμαλη παρακαταθήκη).

Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣΤΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία «λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν».(ΣΤΕ6172, ΣΤΕ4287/1995, ΣΤΕ2073/1989).

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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, εν προκειμένω ο έλεγχος για τις διαπιστωθείσες διαφορές τελών χαρτοσήμου βασίσθηκε στο λογαριασμό πελάτες 30.00.001660.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση προσφυγής ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει περίπτωση χορήγησης δανείου προς την εταιρεία και ότι οι επιταγές αυτές αφορούν προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων οι οποίες ξεκίνησαν να πραγματοποιούνται από την επόμενη χρήση.

Επειδή, από την κίνηση του κρινόμενου λογαριασμού πελάτες το φορολογικό έτος 2016 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επέστρεψε ποσό ύψους 367.400,00 στην ως άνω εταιρεία και έλαβε νέες επιταγές χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση ύψους 373.201,12€. Οι μόνες πωλήσεις που η προσφεύγουσα τιμολόγησε στην επιχείρηση ήταν ύψους 35.312,14€

Επειδή, βάσει των ως άνω ο ισχυρισμός της ότι οι επιταγές αφορούσαν προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων απορρίπτεται ως ανατιολόγητος.

Επειδή, ωστόσο, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση τελών χαρτοσήμου και ειδικότερα από την επισκόπηση της κίνησης του λογαριασμού διαπιστώνεται ότι οι επιταγές αυτές δόθηκαν ως ταμειακή διευκόλυνση προκειμένου η προσφεύγουσα να λάβει τραπεζικό δάνειο. Ο έλεγχος χαρακτήρισε το

σύνολο των καταβολών ως δάνειο, ωστόσο από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών από τους μετόχους ή άλλα πρόσωπα για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κλπ), μπορεί να εξυπηρετούν τους ίδιους σκοπούς με τα δάνεια όμως υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε σύμβαση δανείου.

Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι ανάγονται σε συγκεκριμένη σύμβαση δανείου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

- Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση α) της υπ' αριθμ./28-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 περ. στ' και §5 του ν.4337/2015 και β) της υπ' αριθμ./28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της υπ' αριθμ./28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, β) της υπ' αριθμ./28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου και φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

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

Φορολογικό έτος 2015

α) Πρόστιμο άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015

Βάσει ελέγχου

649.175,79€

Βάσει ΔΕΔ

2.500,00€

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει ελέγχου
Φόρος Εισοδήματος	3.460,14 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	1.730,07 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.190,21 €

γ) ΦΠΑ:

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει ελέγχου
ΦΠΑ	179.816,12 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58Α ΚΦΔ	125.362,94 €
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	70.909,73 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	376.088,79 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	39.659,29 €

δ) Τέλη Χαρτοσήμου

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	742.990,00 €	742.990,00 €
Χαρτόσημο	14.859,80 €	7.429,90 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	2.971,96 €	1.485,98 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	7.429,90 €	3.714,95
Εισφορά στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1.485,98 €	742,99
ΣΥΝΟΛΟ	26.747,64 €	13.373,82

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.