



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-01-2024

Αριθμός απόφασης: 195

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

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

4. Την από **02/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ...../31-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθμ...../31-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017 και

γ)της υπ'αριθμ...../31-08-2023 πράξης επιβολής προστίμου (Αρθ. 58^Α παρ. 1 Ν 4987/2022) φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/02-10-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ...../31-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 540,80€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 135,20€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 46,49€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 722,49€.
- Με την με αριθμό/31-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα από 3.559,72€ σε 110,41€, λόγω διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. και μη έκδοσης στοιχείων πωλήσεων (ΑΛΠ).
- Με την με αριθμό/31-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν 4987/2022, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 464,92€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης χιλίων οκτακοσίων ογδόντα (1880) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.497,23€ πλέον ΦΠΑ 929,83€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 31-08-2023 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 58Α (Ν 4987/2022), μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ, της ΔΟΥ Ξάνθης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../20-03-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης χιλίων οκτακοσίων ογδόντα (1880) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.497,23€

πλέον ΦΠΑ 929,83€. Η αξία αυτή προστέθηκε τόσο στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης όσο και στις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών.

Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ποσό ύψους 6.613,58€ είχε εσφαλμένα συμπεριληφθεί στις αγορές εμπορευμάτων και είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα της επιχείρησης, καθώς αφορά αγορά παγίων.

Τέλος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του, χωρίς να έχει το σχετικό δικαίωμα, ασφαλιστικές εισφορές ύψους 570,56€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα ως ακολούθως:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Διαφορές
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	266.060,93	281.558,16	15.497,23
Μείον Κόστος Πωληθέντων	251.196,79	244.583,21	*6.613,58
Μείον Δαπάνες χρήσης	35.286,92	35.286,92	0,00
Πλέον Δηλωθείσες Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	199,57	199,57	0,00
Πλέον Λογιστικές Διαφορές	0,00	0,00	0,00
Πλέον προσωρινές διαφορές ΕΛΠ – Φορ. βάσης	0,00	570,56	**570,56
Μείον προσωρινές διαφορές ΕΛΠ – Φορ. βάσης	0,00	0,00	0,00
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-20.223,21	2.458,16	22.681,37

*καταχωρημένο πάγιο ως αγορά εμπορεύματος

** μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές 2017

Επιπρόσθετα, ως προς την φορολογία του Φ.Π.Α. προέκυψε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα (φαρμακείο) κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 πραγματοποίησε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. και αναπροσάρμοσε το φόρο εκροών κατά το ποσό των 2.512,88€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1)Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών με αποτέλεσμα την προσαύξηση των εσόδων του και την επιβολή προστίμων. Η φορολογική διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τα ΕΛΠ υποχρέωσης έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής. Η φορολογική διοίκηση δεν έλαβε υπόψη τα στοιχεία που θα οδηγούσαν στην ταυτοποίηση των εκτελεσμένων συνταγών με τις αντίστοιχες εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής. Η πελατεία του αποτελείται από άτομα νοσούντα, πολλές φορές με σοβαρές παθήσεις ή χρόνια νοσήματα, με επιβαρυμένη κατάσταση υγείας, με ψυχικές νόσους, με δυσκολίες στην κίνηση ή τη μετακίνηση, μεγάλης ηλικίας και πολλές φορές με μειωμένη όραση. Η πλειοψηφία των πελατών είναι συνταξιούχοι, χωρίς εναλλακτικές πηγές εισοδήματος. Όταν ο πελάτης του, με χρόνια νοσήματα, προσκομίζει τρίμηνη συνταγή, ωστόσο δεν έχει τη δυνατότητα να επισκεφθεί το φαρμακείο τρεις φορές, του χορηγεί τα φάρμακα και για τους τρεις μήνες προς εξυπηρέτηση του

πελάτη. Οι επίμαχες αποδείξεις εκδόθηκαν σε χρονικό διάστημα προγενέστερο από αυτό της εκτέλεσης της συνταγής και επομένως υφίσταται δυσχέρεια στην ταυτοποίηση των εκτελεσμένων συνταγών με τις αντίστοιχες αποδείξεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται το άρθρο 23 του Ν 4737/2020.

2) Ο προσδιορισμός της αναπροσαρμογής των φορολογητέων εκροών πραγματοποιήθηκε τεκμαρτά χωρίς πραγματικά περιστατικά ελέγχου και ουσιώδεις ελεγκτικές διαδικασίες. Η μέθοδος που έχει επιλεγεί προκειμένου να ελεγχθεί εάν υπάρχει ή όχι μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή, είναι ανεπαρκής καθόσον δεν υπολογίζει τη δέουσα αναλογία, η οποία προκύπτει εάν στα ποσά των εισροών κατά ποσοστό ΦΠΑ, της υπό κρίση περιόδου, προστεθούν τα αντίστοιχα αποθέματα κατά συντελεστή ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζεται κατηρηγμένη εγκύκλιος (ΠΟΛ 1087/10-06-2005), που είχε εκδοθεί επί τη βάση προϊσχύοντος νομοθετικού καθεστώτος και συγκεκριμένα της περαίωσης, καθώς και η επίσης κατηρηγμένη ΠΟΛ 1242/1998. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το επίπεδο δραστηριότητας, βάσει ακαθαρίστων εσόδων, καθώς και το είδος της δραστηριότητας (Φαρμακείο). Η επιχείρησή του διατηρεί σημαντικά αποθέματα στο τέλος της χρήσης, ώστε να είναι εφικτή η ανταπόκριση στη ζήτηση φαρμάκων, παραφαρμάκων κλπ ειδών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».*

Επειδή, στο άρθρο 62 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι *«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4987/2022 *«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο*

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (Α' 45) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.....».

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

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012). Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ.1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:
Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.....

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την

ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 7 και 8 του άρθρου **12 του Ν. 4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές, έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση....

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 του Ν. 4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: :
“Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν 4987/2022 «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ΠΔ 121/2008 με τίτλο «Υποχρεώσεις Φαρμακοποιών», ορίζεται ότι «7. Σε περίπτωση "επαναλαμβανόμενης συνταγής" ο φαρμακοποιός κρατά μόνο τη συνταγή που εκτελεί κάθε φορά.

Η φύλαξη στο φαρμακείο ανεκτέλεστων φύλλων από "επαναλαμβανόμενη συνταγή" απαγορεύεται.».

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν 3892/2010 ορίζεται ότι «3. Οι φαρμακοποιοί εισάγουν στην εφαρμογή τον κωδικό συνταγής που καταχωρίστηκε ηλεκτρονικά και στη συνέχεια αντιπαραβάλλουν τα στοιχεία του ασθενούς που εμφανίζονται στη συνταγή που καταχωρίστηκε με τα στοιχεία που αναγράφονται στο βιβλιάριο υγείας του ασθενούς.

4. Οι φαρμακοποιοί, αφού προβούν στην ταυτοποίηση του ασθενούς για τον οποίο έχει καταχωριστεί η ηλεκτρονική συνταγή, εισάγουν τα προς πώληση φάρμακα στην εφαρμογή

εισάγοντας τους δύο (2) γραμμωτούς κώδικες που υπάρχουν στην ταινία γνησιότητας κάθε φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος. Μετά από την καταβολή της αναγραφόμενης συμμετοχής και την παράδοση των φαρμάκων οι φαρμακοποιοί καταχωρίζουν στην εφαρμογή τη συνταγή ως "εκτελεσμένη". Η καταχώριση περιλαμβάνει την ημερομηνία εκτέλεσης, τα στοιχεία των ιδιοσκευασμάτων που παραδόθηκαν στον ασθενή, συνοδευόμενα από τους αντίστοιχους γραμμωτούς κώδικες (barcodes) και το σχετικό κόστος (σύνολο και συμμετοχή).».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, με το με αριθμό πρωτ./10-05-2023 έγγραφό του προς την Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε., ζήτησε να του αποσταλούν στοιχεία που αφορούν στις εκτελεσμένες από τον προσφεύγοντα συνταγογραφήσεις φαρμάκων. Με το με αριθμό πρωτ. ΗΔΙΚΑ/ 27-06-2023 μήνυμα στην ηλεκτρονική διεύθυνση του ελέγχου, η Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. απέστειλε κρυπτογραφημένο αρχείο σε μορφή excel με στοιχεία εκτελεσμένων συνταγών που αφορούν στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, όπως προκύπτουν από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης, τα οποία αξιοποιήθηκαν από τον έλεγχο.

Τα στοιχεία του κρυπτογραφημένου αρχείου που αξιοποίησε ο έλεγχος είναι η «ημερομηνία εκτέλεσης» της συνταγής και η «συνολική δαπάνη ασφαλισμένου» που αφορά στο ακριβές ποσό που πρέπει να καταβάλει ο ασθενής στο φαρμακείο, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 6%. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος δεν αξιοποίησε καθόλου και κατά συνέπεια δεν έλαβε υπόψη του τυχόν μερικώς εκτελεσμένες συνταγογραφήσεις.

Αρχικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ημερησίως οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με συντελεστή ΦΠΑ 6% της ελεγχόμενης οντότητας υπερέβαιναν σε μεγάλο ποσοστό τη συνολική δαπάνη των ασφαλισμένων, βάσει των στοιχείων της Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε.. Για το λόγο αυτό, όπως αναλύεται και στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι υφίσταται μετατόπιση εκρμών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.. Συμπερασματικά, η διασταύρωση σε ημερήσια βάση των δεδομένων της Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. με τα εκδοθέντα από την ελεγχόμενη επιχείρηση ημερήσια Ζ, δεν είναι ασφαλής, καθώς οι πωλήσεις με συντελεστή 6% δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, λόγω της μετατόπισης που προέκυψε.

Ως εκ τούτου, διασταυρώθηκαν ημερησίως τα στοιχεία της Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. με τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας, τα δεδομένα των οποίων τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου σε οπτικό δίσκο κατόπιν αιτήματός του. Κατά τη διασταύρωση των προαναφερόμενων διαπιστώθηκε ότι για κάθε εκτελεσμένη συνταγή ο ελεγχόμενος εισέπραττε από τον ασφαλισμένο 1,00€, βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 υπ. ΙΒ. 2 παρ. 12. του Ν.4093/2012 και εξέδιδε την σχετική απόδειξη λιανικής συναλλαγής με συνολική αξία την συνολική δαπάνη του ασφαλισμένου, σύμφωνα με τα δεδομένα της Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε., πλέον 1,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για συγκεκριμένες εκτελεσμένες συνταγές, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 4 έως 34 της έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022.

Συνοψίζοντας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε 1.880 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 15.497,23€ πλέον ΦΠΑ 6% 929,83€, ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος	Πλήθος μη εκδοθέντων ΑΛΠ	Συνολική Δαπάνη Ασφαλισμένου βάσει ΗΔΙΚΑ	Συνολική αξία μη εκδοθείσας ΑΛΠ (+1€)	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
01/01-31/01/2017	33	250,59	283,59	267,54	16,05
01/01-28/02/2017	92	861,87	953,87	899,88	53,99
01/01-31/03/2017	191	1.394,38	1.585,38	1.495,65	89,74
01/01-30/04/2017	177	1.382,81	1.559,81	1.471,52	88,29
01/01-31/05/2017	158	1.135,74	1.293,74	1.220,51	73,23
01/01-30/06/2017	145	1.235,47	1.380,47	1.302,33	78,14
01/01-31/07/2017	134	1.137,08	1.271,08	1.199,13	71,95
01/01-31/08/2017	147	1.149,89	1.296,89	1.223,48	73,41
01/01-30/09/2017	154	1.173,67	1.327,67	1.252,52	75,15
01/01-31/10/2017	202	1.398,64	1.600,64	1.510,03	90,60
01/01-30/11/2017	215	1.553,47	1.768,47	1.668,37	100,10
01/01-31/12/2017	232	1.873,44	2.105,44	1.986,27	119,18
ΣΥΝΟΛΟ	1.880	14.547,07	16.427,07	15.497,23	929,83

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι για τις επαναλαμβανόμενες αυτές συνταγές εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε προγενέστερο χρόνο από τον χρόνο εκτέλεσής τους. Εξάλλου, η πρακτική που επικαλείται ο προσφεύγων αντίκειται στις προαναφερθείσες διατάξεις, ήτοι στο άρθρο 4 παρ.7 του ΠΔ 121/2008 και τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Επειδή, η απλή επίκληση καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα άρθρο 23 του Ν 4737/2020 «1. Κατά παρέκκλιση των κείμενων διατάξεων είναι δυνατή η ταυτόχρονη εκτέλεση στα φαρμακεία του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας τριών (3) συνεχόμενων φύλλων των επαναλαμβανόμενων συνταγών που βρίσκονται σε ισχύ ή πρόκειται να εκδοθούν από την έναρξη ισχύος του παρόντος.».

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ίδιου ως άνω νόμου, η ισχύς του ξεκινά από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 21-10-2020 και συνεπώς δεν έχει εφαρμογή κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη φορολογική διαφορά και οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται νόμιμες. Ειδικότερα, ο έλεγχος τεκμηριώνει αναλυτικά το πόρισμά του αναφορικά με τη μη έκδοση ΑΛΣ στις σελίδες 34-40 της έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019:
«.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998, η οποία, ελλείψει νεότερων οδηγιών, εφαρμόστηκε στην παρούσα περίπτωση, δεδομένου ότι πρόκειται για αναγνωρισμένη και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων.

Συγκεκριμένα όπως ορίζεται στην εν λόγω εγκύκλιο (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων. Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2008: «2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορευσίμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορευσίμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα. Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή

καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.). Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή, πρόκειται για ατομική οντότητα με κύρια δραστηριότητα το «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), που τηρεί απλογραφικά λογιστικά αρχεία (βιβλία), εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και δεν **διενήργησε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της** στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος), ως εκ τούτου **δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**. Από την επεξεργασία των δηλώσεων Φ.Π.Α., και των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι έχει γίνει μετατόπιση συντελεστή από τον υψηλότερο συντελεστή σε χαμηλότερο συντελεστή.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διαπίστωση περί «δήθεν» πραγματοποίησης μετατόπισης εκροών από υψηλότερους σε χαμηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. είναι αυθαίρετη, καθώς η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε στηρίζεται σε μη νόμιμη βάση, ήτοι σε καταργηθείσα εγκύκλιο.

Επειδή, οι σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α με τις ως άνω ΠΟΛ. εξακολουθούν να παρέχουν αξιόπιστες κατευθύνσεις, ασφαλή και στέρεη πραγματική βάση, καθώς και ισχυρό βαθμό βεβαιότητας στο εξαγόμενο συμπέρασμα, ενώ από πουθενά δεν προκύπτει ότι έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι, διενεργήθηκε έλεγχος με τις διατάξεις της απόφασης Α. 1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία μεταξύ των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, είναι και ο έλεγχος για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., όπως ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε μετατόπιση εκροών από υψηλότερους σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Ειδικότερα, εξέδιδε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με μετατόπιση των εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. (6%) των φαρμάκων.

Συγκεκριμένα, η επιχείρηση του προσφεύγοντα (φαρμακείο) κατά το υπό κρίση έτος πωλούσε 3 κατηγορίες αγαθών τα οποία υπάγονταν σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α.:

(α) Φάρμακα (Φ.Π.Α. 6%).

(β) Παραφαρμακευτικά προϊόντα (Φ.Π.Α. 13%).

(γ) Καλλυντικά (Φ.Π.Α. 24%).

Η φορολογική αρχή συνέταξε αναλυτικούς πίνακες με τα οικονομικά δεδομένα της υπό κρίση περιόδου από τους οποίους προέκυψαν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2017	6,0%	9%	13%	24%	ΣΥΝΟΛΟ
Απογραφή έναρξης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον αγορές χρήσης	202.959,98	0,00	11.712,98	29.910,25	244.583,21
Μείον αγορές παγίων			0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	202.959,98	0,00	11.712,98	29.910,25	244.583,21
Μείον απογραφή λήξης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	202.959,98	0,00	11.712,98	29.910,25	244.583,21
Ποσοστό στο σύνολο	82,981975%	0,00%	4,788955%	12,229069%	100,00%
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	220.782,62	0,00	12.741,54	32.536,78	266.060,93
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ	240.063,76	0,00	9.758,55	16.238,62	266.060,93
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΥΨΗΛΟΥ ΣΥΝΤ. ΠΛΕΟΝ 10%				17.862,48	
ΠΟΣΟΣΤΟ	90,22886%	0,00%	3,6677877%	6,10334633%	100,00%
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΔΗΛΩΘΟΥΝ ΣΤΟΝ ΥΨΗΛΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ					32.536,78
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ					16.238,62

Βάσει των ως άνω στοιχείων, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων προέβη:

(α) Σε αγορές φαρμάκων σε ποσοστό 82,98% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε φάρμακα σε ποσοστό 90,23% επί των συνολικών πωλήσεων.

(β) Σε αγορές παραφαρμάκων σε ποσοστό 4,788955% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε παραφάρμακα σε ποσοστό μόλις 3,6677877% επί των συνολικών πωλήσεων.

(γ) Σε αγορές καλλυντικών σε ποσοστό 12,229069% επί των συνολικών αγορών, εντούτοις πούλησε καλλυντικά σε ποσοστό μόλις 6,10334633% επί των συνολικών πωλήσεων.

Ο έλεγχος αφού διαπίστωσε την ύπαρξη των ως άνω αποκλίσεων, επαναπροσδιόρισε ανάλογα τις εκροές ανά συντελεστή και καταλόγισε τις προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ.

Επειδή, η ατομική οντότητα, κατά το ελεγχόμενο έτος, δεν υποχρεούνταν στη διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της στο τέλος κάθε φορολογικού έτους και δεν προέβη

σε προαιρετική διενέργεια αυτής, ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι:«...Αφενός το επίπεδο της δραστηριότητάς του (εκμετάλλευση Φαρμακείου) και αφετέρου το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επιχείρησή του διατηρεί σημαντικά αποθέματα στο τέλος κάθε χρήσης έτσι ώστε να είναι εφικτή η ανταπόκριση στην ζήτηση φαρμάκων, παραφαρμακευτικών κ.λ.π. ειδών από τους πελάτες της. Επιπλέον, η συγκεκριμένη μέθοδος της μετατόπισης των εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή του φόρου, αφορά «εκτίμηση» κατά τεκμήριο (με τεκμαρτό και όχι πραγματικό τρόπο) αφού βασίζεται σε «ελεγκτική» εκτίμηση με την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής η οποία μάλιστα δεν έχει λάβει υπ' όψη της στον υπολογισμό την ύπαρξη σημαντικών αποθεμάτων του».

Επειδή, ο προσφεύγων προκειμένου να αιτιολογήσει τις αποκλίσεις της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, στην αναλογία των πωλήσεων του συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ίδιου συντελεστή, επικαλείται γενικά και αόριστα ότι, για τα είδη αυτά υπάρχει η ανάγκη τήρησης μεγάλης ποσότητας αποθεμάτων, χωρίς ωστόσο σε κάθε περίπτωση να αποδεικνύει προσηκόντως από την πλευρά του ότι υφίσταται το γεγονός αυτό, στο τέλος του φορολογικού έτους και να προβαίνει σε διενέργεια προαιρετικής απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών του στοιχείων.

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή εφαρμόσθηκε ορθώς η διαδικασία για την επαλήθευση της μετατόπισης του υψηλού συντελεστή Φ.Π.Α. στο χαμηλότερο, όπως αυτή ορίστηκε στις ΠΟΛ. 1242/1998 και 1087/2005, οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 02-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ. /**31-08-2023** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 .

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	11.655,02	14.113,18	14.113,18	2.458,16
	συζύγου	3.325,45	3.325,45	3.325,45	-
Χρεωστικό ποσό φόρου		439,63	980,43	980,43	540,80

Προκαταβολή φόρου				-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων	365,27	365,27	365,27	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	73,06	73,06	73,06	-
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		135,20	135,20	135,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		46,49	46,49	46,49
τέλος επιτηδεύματος	1.300,00	1.300,00	1.300,00	-
Διαφορά συμψηφισμού				
Συνολικό ποσό	2.177,96	2.900,45	2.900,45	722,49

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

2) Επί της υπ' αρ...../31-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	272.674,51	288.171,74	288.171,74	15.497,23
Αξία φορολογητέων εισροών	258.453,86	258.453,86	258.453,86	
Φόρος εκροών	21.156,96	24.599,67	24.599,67	3.442,71
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.716,68	24.710,08	24.710,08	6,60
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.559,72	110,41	110,41	3.449,31
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.559,72	110,41	110,41	3.449,31

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

3) Υπ' αριθμ...../31-08-2023 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ΚΦΔ

	Βάση Ελέγχου	Βάση Απόφασης
Υπ' αριθμ...../31-08-2023 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ.1 ΚΦΔ	464,92	464,92

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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