



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-04-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1036

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.
- 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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και

αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών» που εδρεύει επί της οδού «.....», Τ.Κ., κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω οριστική προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου φόρου της προσφεύγουσας, στο κρινόμενο φορολογικό έτος, από 22.407,23€ βάσει δηλώσεως, σε 13.371,68€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 9.035,55€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), η οποία εκδόθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017.

Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε μετατόπιση εκροών της ελεγχόμενης επιχείρησης από τον υψηλότερο 24% στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Το επιχείρημα του ελέγχου για την μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. είναι λανθασμένο, αναπόδεικτο και μη νόμιμο.

Δεύτερος λόγος

Η φορολογική αρχή οφείλει να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ..

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί **αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η **αιτιολογία** της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης **δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας**, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

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).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου) στην παρ. 2 ζ' αναφέρεται ότι, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ. τ. Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ. τ. Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 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. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. {...} 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 με την ΠΟΛ. 1019/16-01-2015 (ΦΕΚ Β 221/17-02-2015), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προβλέπεται ότι: «Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής». 1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. 2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:....2.22. Φαρμακείο...»

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθεμένης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», ενώ στην παρ. 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι : «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 β) ... γ) ...».

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

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν. 2859/2000 «Φ.Π.Α» 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, στο άρθρο 21 του Ν. 2859/2000 «Φ.Π.Α» ορίζεται ότι: «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%). Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14. 1Α. Ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε μηδέν τοις εκατό (0%) για τα εμβόλια κατά της νόσου COVID- 19, που έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή από τα κράτη - μέλη της Ε.Ε. και για τα invitro διαγνωστικά ιατροτεχνολογικά προϊόντα της νόσου COVID-19, που συμμορφώνονται με τις ισχύουσες απαιτήσεις της οδηγίας 98/79/ΕΚ (L 331) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ή του κανονισμού (ΕΕ) 2017/746 (L 117) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και με τη λοιπή ισχύουσα ενωσιακή νομοθεσία. Ο ίδιος συντελεστής εφαρμόζεται και στις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου».

Επειδή, πρόκειται για ατομική οντότητα με κύρια δραστηριότητα το «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (εκμετάλλευση φαρμακείου), που τηρεί απλογραφικά λογιστικά αρχεία (βιβλία), εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και δεν διενήργησε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της στο τέλος της 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 24% στο συντελεστή 6%, όπως εμφανίζεται αναλυτικά στις σελίδες 5 και 6 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης Α.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», στο άρθρο 12 της οποίας ορίζεται: «Άρθρο 12. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) 4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1242/1998 (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). 5. Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών

κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορεύσιμων 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 Φ.Π.Α. 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, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1087/10.6.2005 ορίζεται: «...3. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά κατ' ελάχιστο όριο να διενεργούνται ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α. - Σε ότι αφορά τη μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., ισχύουν οι σχετικές οδηγίες που έχουν κατά καιρούς παρασχεθεί (εγκ. ΠΟΛ.1242/7.10.1998, Κεφ. Β.1, ΠΟΛ.1289/02, Κεφ. Γ.8 κ.λ.π.). Επισημαίνεται ότι αναζητούνται διαφορές Φ.Π.Α. από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., μόνο όταν η διαφορά με βάση την παραπάνω επαλήθευση μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή και εφόσον βεβαίως δεν δικαιολογείται η απόκλιση αυτή από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφής κλπ.{..} Β. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005. {..} 2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 (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 εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ιδίου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα...».

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, πρόκειται δε για αναγνωρισμένη και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τη σχετική έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 1.1-31.12.2017, εμφανίζει διαδοχικά πιστωτικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. σε όλες τις ημερολογιακές περιόδους του οικείου έτους και συγκεκριμένα τα τρίμηνα Α έως Δ' του 2017, όπως επίσης και την προηγούμενη φορολογική περίοδο 1.10.-31.12.2016, καθώς ποσοστιαία οι αγορές εμπορεύσιμων αγαθών με συντελεστή 24% είναι περισσότερες από τις πωλήσεις του οικείου συντελεστή, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις στο συντελεστή 6% είναι αναλογικά περισσότερες του ίδιου συντελεστή. Ως εκ τούτου, λόγω υπόνοιαις μετατόπισης Φ.Π.Α. από τον υψηλότερο συντελεστή 24% στο χαμηλότερο συντελεστή 6%, ο έλεγχος προέβη στην αντίστοιχη ελεγκτική επαλήθευση.

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.), από τον οποίο διαπιστώθηκαν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, τα ακόλουθα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1-31.12.2017

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Φορολογική περίοδος 1.1-31.12. 2017	Αγορές χρήσης ανά συντελεστή Φ.Π.Α. βάσει των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων (απλογραφικών βιβλίων).		
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Αγορές ανά συντελεστή Φ.Π.Α.	180.412,10	13.425,42	102.461,77
Σύνολο αγορών	296.299,29		
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών	60,89	4,53	34,58

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Φορολογική περίοδος 1.1-31.12. 2017	Πωλήσεις βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. ανά συντελεστή του φόρου		
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Σύνολο πωλήσεων ανά συντελεστή Φ.Π.Α.	227.317,81	14.285,10	50.346,52
Σύνολο πωλήσεων χρήσης	291.949,43		
Ποσοστό % επί του συνόλου των πωλήσεων	77,86	4,89	17,24

Με βάση την ποσοστιαία αναλογία των αγορών, οι φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογική περίοδος	Συντελεστής Φ.Π.Α.		
1.1-31.12. 2017	6%	13%	24%
Σύνολο πωλήσεων χρήσης	291.949,43		
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών που εφαρμόζεται	60,89	4,53	34,58
Φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή βάσει ελέγχου	177.768,00	13.225,31	100.956,13
Φόρος εκροών ανά συντελεστή βάσει ελέγχου	10.666,08	1.719,29	24.229,48

Συνεπώς, η διαφορά φόρου που προκύπτει βάσει ελέγχου και δηλώσεων Φ.Π.Α., ανά συντελεστή Φ.Π.Α. έχει, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Συντελεστής Φ.Π.Α.			
1.1-31.12. 2017	6%	13%	24%	ΣΥΝΟΛΑ
Φόρος εκροών ανά συντελεστή βάσει ελέγχου	10.666,08	1.719,29	24.229,48	36.614,85
Φόρος εκροών ανά συντελεστή βάσει δηλώσεων	13.639,07	1.857,06	12.083,17	27.579,30
Διαφορά ανά συντελεστή φόρου εκροών	(2.972,99)	(137,77)	12.146,31	9.035,55

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: α) απόκλιση στον συντελεστή 24% του Φ.Π.Α., της τάξης του ποσοστού 17,34% (34,58%-17,24%), ήτοι ποσοστό που υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή και β) δεν διενήργησε απογραφή των αποθεμάτων της τέλους χρήσης, επομένως δεν τα έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος (κέρδους) χρήσης, με βάση την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά του συνυποβαλλόμενου εντύπου Ε3, του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα δεν υποχρεούται στη **διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της στο τέλος του κρινόμενου 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: «...προς το τέλος του 2017 δημιούργησε για πρώτη φορά ηλεκτρονικό κατάστημα (eshop), οπότε πραγματοποίησε αυξημένες αγορές για να έχει εμπορεύσιμα είδη από όλους τους κωδικούς και όπως είναι φυσικό τα αποθέματα αυτά δεν ήταν δυνατόν να πωληθούν όλα αμέσως. Ακολούθως, αναφέρει ότι τα αποθέματα αυτά πωλήθηκαν στα επόμενα έτη και το αποδεικνύει με τον αναλυτικό πίνακα αγορών και πωλήσεων που προσκομίζει κατά συντελεστή Φ.Π.Α., για τις φορολογικές περιόδους 1.1.-31.12.2017 έως 1.1.-31.12.2019 και την ημερολογιακή περίοδο 1.1.- 30.6.2020».

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα προκειμένου να αιτιολογήσει τις μεγάλες αποκλίσεις της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, στην αναλογία των πωλήσεων του συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ιδίου συντελεστή, **επικαλείται ότι: α) τα είδη αυτά πωλήθηκαν τα επόμενα έτη, χωρίς ωστόσο σε κάθε περίπτωση να το αποδεικνύει προσηκόντως από την πλευρά της ότι υφίσταται το γεγονός αυτό, καθότι δεν προέβη σε διενέργεια προαιρετικής απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών της στοιχείων στο τέλος του κρινόμενου φορολογικού έτους, όπως επίσης και των επόμενων ετών, μέχρι τη διάθεσή τους και β) η αιτιολογία της είναι αντικείμενο ειδικών και πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων φορολογικού ελέγχου των επόμενων διαχειριστικών περιόδων, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι, η κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.**

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 μέχρι σήμερα.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **τυγχάνουν αβάσιμοι και αναπόδεικτοι**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**
και αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών», που εδρεύει επί της
οδού «.....», Τ.Κ., ήτοι την **επικύρωση** της με αριθμό

..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: Η υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	293.826,79	293.826,79	293.826,79	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	352.067,04	352.067,04	352.067,04	0,00
Φόρος εκροών	28.029,85	37.065,40	37.065,40	9.035,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών	50.437,08	50.437,08	50.437,08	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	22.407,23	13.371,68	13.371,68	(9.035,55)
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	22.407,23	13.371,68	13.371,68	(9.035,55)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.

