



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **02.09.2024**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1822**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από ημερομηνία **05.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά **α)** της με αριθμό/**06.03.2024** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, **β)** της με αριθμό/**06.03.2024** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 και **γ)** της με αριθμό ../**06.03.2024** πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης η οποία 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 αριθμό **..../06.03.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών της παραγωγή τυριού και τυροπήγματος, πρόστιμο ποσού **1.000,00€**, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού παραστατικού για ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσίας (μίσθωση εξοπλισμού) σε κυπριακή εταιρία αξίας 1.500,00€ (για πράξη απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α.), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν.4987/2022.

- Με την με αριθμό **..../06.03.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **1.000,00€**, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού παραστατικού για ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσίας (μίσθωση εξοπλισμού) σε κυπριακή εταιρία αξίας 16.500,00€ (για πράξη απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α.), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν.4987/2022.

- Με την με αριθμό **.../06.03.2024** πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα χρηματική κύρωση ποσού **2.500,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών παροχής υπηρεσιών, η αξία των οποίων υπερβαίνει τα 500,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 8, 10, 11 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από **22.02.2024** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) - ν.4987/2022 και ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, σε εκτέλεση της με αριθμό **..../11.01.2024** εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/12.12.2023 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Θεσσαλονίκης-Δ' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής με το οποίο διαβιβάσθηκε το από 12.12.2023 πληροφοριακό δελτίο, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα προέβη σε εκμίσθωση μηχανημάτων βάσει σύμβασης προς την κυπριακή εταιρία «.....» με **ΑΦΜ** κατά το χρονικό διάστημα 01.12.2020-30.11.2021, με μηνιαίο μίσθωμα 1.500,00€, χωρίς να εκδώσει φορολογικό παραστατικό.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε τα πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (μίσθωση εξοπλισμού) χωρίς να λάβει υπόψη της: i) την από 15.12.2020 λύση της σχετικής σύμβασης, που αποδεικνύει ότι η αρχική σύμβαση δεν τέθηκε ποτέ σε ισχύ αλλά ούτε και διατηρούν τα συμβαλλόμενα μέρη αξιώσεις που απορρέουν απ' αυτήν. Τα εν λόγω μηχανήματα μεταφέρθηκαν και παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της κυπριακής αντισυμβαλλόμενης εταιρίας άνευ ανταλλάγματος, μέχρι την πώλησή τους σε τρίτο πρόσωπο, ii) ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός απεστάλη στην Κύπρο κατ'εφαρμογή του άρθρου 7Α του κώδικα Φ.Π.Α.

Ως προς την με αριθμό/06.03.2024 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

Επειδή, με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*».

Επειδή, με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «*2. Η εκδίκαση: δ) των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν.2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του ν.2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ', δ', και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν.1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν.3659/2008 (Α'77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997 (Α' 179), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν. 3900/2010 (Α' 213), εφαρμόζονται για την εκδίκαση των προσφυγών αυτών....*».

Επειδή, με το άρθρο 13Α του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται είτε (α) η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, ότι η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ είτε (β) η μη διαβίβαση στο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), πλέον των δέκα (10) στοιχείων λιανικής πώλησης που έχουν εκδοθεί μέσω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (ΦΗΜ), ή, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, ότι η μη διαβιβασθείσα αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος... 8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ,... 9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997».

Επειδή, με την παρ. 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών...».

Επειδή, η με αριθμό .../06.03.2024 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προσβάλλεται κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης.

Συνεπώς, η με αριθμό .../06.03.2024 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προσβάλλεται **απαράδεκτως** διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τις με αριθμό/06.03.2024 και/06.03.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 (για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.-ενδοκοινοτικές

**παροχές υπηρεσιών) φορολογικών ετών 2020 και 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Αμπελοκήπων**

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

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 περ. α' του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.....».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.....».

Επειδή, με το άρθρο 7α του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του σε άλλο κράτος-μέλος, δεν θεωρείται παράδοση αγαθών από επαχθή αιτία στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. 2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος υφίστανται, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από υποκείμενο στον φόρο ή από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του, ώστε τα εν λόγω αγαθά α παραδοθούν στο κράτος αυτό σε μεταγενέστερο στάδιο και μετά την άφιξή τους σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών βάσει ισχύουσας συμφωνίας μεταξύ των δύο υποκειμένων στον φόρο, β) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά δεν έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος-μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, γ) ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και τα στοιχεία του, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί στο εν λόγω κράτος- μέλος, είναι γνωστά στον υποκείμενο στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, κατά τον χρόνο της αναχώρησης της

αποστολής ή της μεταφοράς, δ) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά καταγράφει τη μεταφορά τους, σε ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36 και περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περ. α) της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του υποκειμένου στον φόρο που αποκτά τα αγαθά και ο οποίος του έχει αποδοθεί από το κράτος-μέλος στο οποίο αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται. 3. Όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών με την ιδιότητα του κυρίου στον υποκείμενο στον φόρο της περ. γ' της παρ. 2, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση εκτελείται εντός της προθεσμίας δώδεκα (12) μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κράτος-μέλος στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί: α) θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 28, από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου, ο οποίος ενήργησε για λογαριασμό του στο κράτος - μέλος από το οποίο αυτά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν, β) θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο, στον οποίο παραδίδονται τα εν λόγω αγαθά στο κράτος - μέλος, στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται.....».

Επειδή, με το άρθρο 17 παρ. 1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας.....».

Επειδή, με το άρθρο 3-Λοιπές επεξηγήσεις- της ΠΟΛ 1003/31.12.2014 με θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, διευκρινίσθηκε ότι: «3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.».

Επειδή, στο παράρτημα Α του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «....Αποθέματα (inventories): Περιουσιακά στοιχεία: α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4987/2022 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:.... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία

(παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε΄ και ιστ΄ της παραγράφου 1,.... ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 147 ΚΔΔ: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α) η αυτοψία, β) η πραγματογνωμοσύνη, γ) τα έγγραφα, δ) η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε) οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ) οι μάρτυρες και ζ) τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 148 ΚΔΔ: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 185 ΚΔΔ: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 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, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα σύναψε με την κυπριακή εταιρία «.....» με **ΑΦΜ** την από **26.10.2020** σύμβαση λειτουργικής μίσθωσης (που της έδωσε τον αριθμό) με ημερομηνία έναρξης αυτής την 01.12.2020 και λήξης την 31.12.2021, για την εκμίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού αξίας 459.000,00€ στη κυπριακή εταιρία, προκειμένου να τον χρησιμοποιήσει στην παραγωγική της διαδικασία, έναντι μηνιαίου μισθώματος 1.500,00€ (που θα τιμολογούνταν εντός των δέκα πρώτων ημερών κάθε μήνα). Η μεταφορά του εξοπλισμού στην Κύπρο πραγματοποιήθηκε στις 30.11.2020 και στις 02.12.2020, σύμφωνα με τα δικαιολογητικά μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (delivery note-packing list) που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και φέρουν την επισημείωση «μίσθωση μηχανημάτων» στους όρους πληρωμής. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε την από 02.12.2020 προφόρμα τιμολογίου (proforma invoice) που φέρει και αυτή την σημείωση ότι «αφορά μίσθωση μηχανημάτων αρ. συμβολαίου». Στη συνέχεια, σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, οι ανωτέρω εταιρίες προχώρησαν στην λύση της εν λόγω σύμβασης με το από 07.11.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης σύμβασης λειτουργικής μίσθωσης και η αρχική σύμβαση δεν τέθηκε ποτέ σε ισχύ αλλά ούτε και διατήρησαν τα συμβαλλόμενα μέρη αξιώσεις που απορρέουν απ' αυτήν. Όπως εξηγεί η προσφεύγουσα, τα εν λόγω μηχανήματα παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της κυπριακής αντισυμβαλλόμενης εταιρίας άνευ ανταλλάγματος, μέχρι την πώλησή τους σε τρίτο πρόσωπο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλει με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή την από 15.12.2020 λύση της σύμβασης και την από 31.01.2024 υπεύθυνη δήλωση του-....., μόνιμου κατοίκου Κύπρου και νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας «.....» που επιβεβαιώνει τα ανωτέρω.

Επειδή, το συμφωνητικό λύσης της από 26.10.2020 αρχικής σύμβασης που συνυποβλήθηκε με την υπό κρίση προσφυγή, φέρει ημερομηνία σύνταξης 15.12.2020, ενώ το αντίστοιχο συμφωνητικό που υποβλήθηκε στην φορολογική αρχή φέρει ημερομηνία σύνταξης 07.11.2020 (σελίδες 6 και 7 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, την εν λόγω λύση της σύμβασης η προσφεύγουσα έκανε γνωστή στην φορολογική αρχή, μετά το πέρας του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Κομοτηνής.

Επειδή, τόσο η από 26.10.2020 σύμβαση λειτουργικής μίσθωσης, καθώς και το συμφωνητικό λύσης, δεν αναρτήθηκαν από την προσφεύγουσα στη σχετική εφαρμογή των δηλώσεων ιδιωτικών συμφωνητικών της ΑΑΔΕ.

Επειδή, η μεταφορά του εξοπλισμού της προσφεύγουσας πραγματοποιήθηκε δυνάμει της από 26.10.2020 σύμβασης λειτουργικής μίσθωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε επαρκώς το λόγο που υπαναχώρησε από την αρχική σύμβαση όπως διατείνεται, ωστόσο όμως απέστειλε μηχανολογικό εξοπλισμό αξίας 459.000,00€ δυνάμει αυτής, σε εγκαταστάσεις και υπό την κατοχή τρίτης εταιρίας, με ότι κινδύνους εγκυμονούσε η ενέργεια αυτή, μέχρι και τις 30.11.2021, που ο εξοπλισμός αυτός πουλήθηκε στη θυγατρική της εταιρία στην Κύπρο με την επωνυμία «.....» μαζί με τις εγκαταστάσεις της κυπριακής εταιρίας «.....», όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, η υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της κυπριακής εταιρίας «.....»» από μόνη της δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο εξοπλισμός απεστάλη στην Κύπρο κατ'εφαρμογή του άρθρου 7Α του ν.2859/2000.

Επειδή, τα μηχανήματα που απέστειλε η προσφεύγουσα στην κυπριακή εταιρία «.....»» δεν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων που υπάγονται στην εφαρμογή του άρθρου 7Α του ν.2859/2000, όπως αυτά ορίζονται στο παράρτημα Α του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), καθόσον αυτά αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του έτους 2020 και Νοέμβριο του έτους 2021, στους οποίους, ως ισχυρίζεται, συμπεριέλαβε στον πίνακα Γ για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη σε άλλο κράτος-μέλος, με τον **ΑΦΜ** (εταιρία «.....») και στη συνέχεια, σε αντικατάσταση αυτής, επιχείρηση που δεν κατανομάζει στην ενδικοφανή προσφυγή με **ΑΦΜ** (η υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών αποτελεί προϋπόθεση για την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7Α). Ωστόσο, από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis-υποσύστημα Φ.Π.Α. της υπηρεσίας μας, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2020 τον με αριθμό/28.12.2020 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για τον μήνα Δεκέμβριο του έτους 2020 τους με αριθμό/26.01.2021 και/21.03.2021 ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και για το μήνα Νοέμβριο του έτους 2021 τους με αριθμό/27.12.2021 (αρχικό),/04.02.2022 (διορθωτικό),/07.02.2022 (διορθωτικό) και/07.02.2022 (διορθωτικό) ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Σε κανέναν από τους ανωτέρω ανακεφαλαιωτικούς πίνακες δεν συμπεριέλαβε

επιχείρηση στον πίνακα Γ για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη σε άλλο κράτος-μέλος, ενώ στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με αριθμό/27.12.2021 και/07.02.2022 στον πίνακα Β ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών περιλαμβάνεται το **ΑΦΜ**

Κατόπιν όλων των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής που της καταλόγισε τα πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (μίσθωση εξοπλισμού), χωρίς να λάβει υπόψη της την λύση της σχετικής σύμβασης και ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός απεστάλη στην Κύπρο κατ'εφαρμογή του άρθρου 7Α του κώδικα Φ.Π.Α. **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **05.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης.

- **ως απαράδεκτης**, ως προς την με αριθμό .../06.03.2024 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων,

- **ως αβάσιμης**, ως προς τις με αριθμό/06.03.2024 και/06.03.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Η με αριθμό/06.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν.4987/2022	1.000,00€

B) Η με αριθμό/06.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν.4987/2022	1.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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