



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.12.2024

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

Αριθμός απόφασης: 2731

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.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 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον, ΑΦΜ, 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 97,75 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό φόρος ποσού 5.666,99 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 2.833,50 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 8.500,49 €, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της αξίας ύψους 24.019,74 € διατεθέντων στους πελάτες του ειδών συσκευασίας που δεν επιστράφηκαν και επιβάρυνσης αυτών με φόρο ποσού 5.764,74 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή επικαλείται ως αιτιολογία για την επιβολή του καταλογιστικού της πορίσματος τη διαπίστωσή της περί ύπαρξης διαφοράς μεταξύ (της αξίας) των κενών συσκευασίας μπουκαλιών των ποτών και αναψυκτικών που ενεχυρίασε εγγυητικώς προς τις αναγραφόμενες στα τιμολόγιά του αγοράστριες του περιεχομένου τους εταιρείες και επιχειρήσεις μέλη του και των επιστραφέντων από αυτές μέσα στα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019.

2) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε τα ποσά εγγύησης επιστροφής των κενών συσκευασίας μπουκαλιών που παρέδωσε κατά τους τελευταίους μήνες των αντίστοιχων ετών στους πελάτες του και για τον λόγο ότι η επιστροφή μέρους των κενών αυτών συσκευασίας που παραδόθηκαν σε αυτούς τους 3 τελευταίους μήνες του έτους πραγματοποιήθηκε από αυτούς

προς τον ίδιο στις αρχές του επομένου έτους, μετά την κατανάλωση του περιεχομένου τους και συμψηφίστηκαν στο επόμενο έτος.

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».

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, με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022, ως ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. 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..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 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».

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)..... 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά

μπορούν να μην απογράφονται.....10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 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. 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. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις

αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...] 13. Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1003/2014 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, διευκρινίζεται ότι: «... 5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις: ... η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της, ... κ) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας. ...»

Επειδή, στο παράρτημα Α «ΟΡΙΣΜΟΙ» του Ν. 4308/2014 δίδεται ο κάτωθι ορισμός: «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 19 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «... 4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου. Προκειμένου, για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής. Οφείλεται, όμως, ο φόρος στην αξία της συσκευασίας όταν αυτή δεν επιστρέφεται. ... 6. Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1049/2007 διευκρινίστηκε ότι: «... Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του κοινοποιούμενου νόμου 3522/2006 καταργείται η περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου

30 του Κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια από 1-1-2006 παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην αγορά, εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών συσκευασίας (προκειμένου για συσκευασίες που επιστρέφονται) ανεξάρτητα αν η παράδοσή τους καλύπτεται από εγγύηση.

Παράδειγμα: 1) Βιομηχανία Α αναψυκτικών πουλά εμπορεύματα σε χονδρέμπορο αναψυκτικών και τιμολογεί με ΦΠΑ τόσο την αξία του περιεχομένου δηλαδή των αναψυκτικών όσο και την αξία των φιαλών συσκευασίας. 2) Βιομηχανία Β αναψυκτικών πουλά εμπορεύματα σε χονδρέμπορο αναψυκτικών και τιμολογεί με ΦΠΑ μόνο την αξία του περιεχομένου δηλαδή των αναψυκτικών, την αξία των φιαλών την αναγράφει χωρίς να την επιβαρύνει με ΦΠΑ για τις επιστρεφόμενες συσκευασίες και ο χονδρέμπορος καταβάλλει εγγύηση στην βιομηχανία αναψυκτικών. 3) Βιομηχανία Γ αναψυκτικών πουλά εμπορεύματα σε χονδρέμπορο αναψυκτικών και τιμολογεί με ΦΠΑ μόνο την αξία του περιεχομένου δηλαδή των αναψυκτικών, την αξία των φιαλών την αναγράφει χωρίς να την επιβαρύνει με ΦΠΑ για τις επιστρεφόμενες συσκευασίες και ο χονδρέμπορος δεν καταβάλλει εγγύηση στην βιομηχανία αναψυκτικών.

Και στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις οι βιομηχανίες αναψυκτικών έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά, εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση των φιαλών των αναψυκτικών.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου του κοινοποιούμενου νόμου τροποποιείται η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. και με τις νέες διατάξεις θεσμοθετείται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ για τα επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας τα οποία έχουν διακινηθεί χωρίς ΦΠΑ και τα οποία τελικά δεν επιστρέφονται. Ο προσδιορισμός του χρόνου επιστροφής είναι θέμα πραγματικό και συναρτάται με τις συμβάσεις και τις συμφωνίες μεταξύ των αντισυμβαλλομένων αλλά σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί την πενταετία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ για το διακανονισμό του παγίου. Η αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας κρίνεται σκόπιμο να αναγράφεται (παρατηρήσεις τιμολογίου) για πληροφοριακούς και ελεγκτικούς σκοπούς προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα βάση σε μεταγενέστερο χρόνο όπου τυχόν οφειλόμενος ΦΠΑ θα καταβάλλεται ή με την έκδοση παραστατικού για τη σχετική χρέωση ή με τη διενέργεια διακανονισμού.

Παράδειγμα: Επιχείρηση εμπορίας υγραερίου πωλεί εμπορεύματα σε χονδρέμπορο και τιμολογεί με ΦΠΑ μόνο την αξία του περιεχομένου δηλαδή του υγραερίου, χωρίς να επιβαρύνει με ΦΠΑ την αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας. Έτσι οι συσκευασίες διακινούνται μεταξύ των δύο αυτών επιχειρήσεων χωρίς ΦΠΑ με την προϋπόθεση ότι θα επιστραφούν δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση οι συσκευασίες αυτές ανήκουν και αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης εμπορίας υγραερίου και όχι του χονδρέμπορου. Στην περίπτωση που οι συσκευασίες αυτές δεν επιστραφούν η επιχείρηση εμπορίας υγραερίου οφείλει ΦΠΑ στην αξία τους. ...»

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, στην υπό κρίση περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων των αγορών των εμπορευμάτων και των αντίστοιχων πωλήσεων στους πελάτες-μέλη του ελεγχόμενου αστικού συνεταιρισμού, **διαπιστώθηκε ότι η αξία της εγγυοδοσίας (κενές φιάλες-κιβώτια) περιλαμβάνεται στη συνολική αξία των ανωτέρω τιμολογίων αγοράς και πώλησης, χωρίς επιβάρυνση με Φ.Π.Α..**

- Από τον έλεγχο των σχετικών εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία διαπιστώθηκε ότι κατά την αγορά χρεώνεται ο λογαριασμός 20-01-00-000 - ΚΕΝΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ και πιστώνεται ο λογαριασμός 50-00-00-000 - ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ και κατά την πώληση χρεώνεται ο λογαριασμός 30-00-00-000 - ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ και πιστώνεται ο λογαριασμός 70-00-00-000 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΕΝΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ με την αξία της εγγυοδοσίας.

- Με την επιστροφή των κενών συσκευασίας εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τα οποία καταχωρούνται αφαιρετικά από τους ανωτέρω λογαριασμούς αγορών και πωλήσεων.

- Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 70-00-00-000 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΕΝΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ αποτέλεσε φορολογικό έσοδο και προστέθηκε στα έσοδα των ελεγχόμενων ετών 2018, 2019.

- Από τα ανωτέρω ευρήματα και σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις, ο έλεγχος έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο των λογαριασμών 70-00-00-000 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΕΝΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ το οποίο στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και 2018 και 2019, ανέρχεται σε 24.019,74 € και 23.892,97 € αντίστοιχα αφορούν σε πωλήσεις των ειδών συσκευασίας (κενές φιάλες, κιβώτια), ήτοι είδη συσκευασίας που δεν επιστράφηκαν και επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Επειδή, τα κενά υλικά συσκευασίας (φιάλες, κιβώτια αναψυκτικών κ.λπ.) επιτρέπεται να διακινούνται χωρίς συνοδευτικό δελτίο (Δελτίο Αποστολής) καθώς τα είδη αυτά δεν εμπίπτουν στην έννοια των αποθεμάτων, όπως αυτή δίνεται σχετικά στο Παράστημα Α των ΕΛΠ και στην ουσία είναι πάγια στοιχεία των επιχειρήσεων παραγωγής των συσκευασμένων σ' αυτά αγαθών (Σχετ. Εγκ. Πολ 1003/2014 § 5.8.4). Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να μη χρεώνει ΦΠΑ στην αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας, τόσο κατά την παράδοση, όσο και κατά την επιστροφή αυτής, όταν η επιστρεφόμενη συσκευασία καλύπτεται από εγγύηση. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος δεν είχε δικαίωμα μέχρι 31/12/05 να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε τα υλικά αυτά συσκευασίας κατά την απόκτησή τους, σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περ. στ' του Ν. 2859/2000. Από 1/1/2006 καταργήθηκε η περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 με το άρθρο 25 § 1 του Ν. 3522/06 και πλέον κατά την αγορά των κενών ειδών συσκευασίας παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Κατά την παράδοση των αγαθών, επιτρέπεται να μην χρεώνεται στα τιμολόγια ΦΠΑ επί της αξίας των ειδών συσκευασίας εφόσον αυτά δεν πωλούνται στον πελάτη και επιστρέφονται, παρακολουθούνται δηλαδή «μέσω εγγυοδοσίας». Όταν τα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται, τότε πρέπει να χρεωθούν ως αξία στον πελάτη και στα τιμολόγια χρέωσης αυτών θα υπολογιστεί επί της αξίας ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η αξία εγγυοδοσίας των

παραδιδόμενων στους πελάτες κενών φιαλών και κιβωτίων πρέπει να αναγράφεται σε ειδικό χώρο του τιμολογίου (π.χ. αριστερά κάτω), ως ουδέτερο στοιχείο, χωρίς να χρεώνεται ΦΠΑ στην αξία αυτή και χωρίς να επηρεάζεται το ποσό της αξίας της συναλλαγής (αξία πωληθέντων), δηλαδή το ποσό εγγυοδοσίας θα επηρεάζει μόνο το πληρωτέο ποσό. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για την επιστροφή των κενών συσκευασίας και αυτά παρακολουθούνται μέσω του λογαριασμού εγγυοδοσίας (Σχετ. Εγγ. 1137070/1200/24-1-1995). Σημειώνεται ότι τα ποσά εγγυοδοσιών δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αφού δεν επηρεάζουν την αξία των πωληθέντων αγαθών. Επίσης στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να γίνουν εγγραφές στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Σημειώνεται και πάλι ότι στην περίπτωση κατά την οποία τα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται τότε μαζί με την αξία τους επιβάλλεται και ο αναλογούν ΦΠΑ. Από τις διατάξεις δεν ορίζεται συγκεκριμένος χρόνος έκδοσης του τιμολογίου με το οποίο θα χρεωθεί η αξία των ειδών συσκευασίας και ο ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτήν, γεγονός που σημαίνει ότι αυτό θα συναρτάται με τα πραγματικά περιστατικά. [ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Π. Σταματόπουλος – Γ. Σταματόπουλος, Εκδ. FORIN Σταματόπουλου, 2021 σελ. 837-838].

Επειδή, τα έξοδα συσκευασίας διακρίνονται, ανάλογα με τη φύση και τον προορισμό τους, σε δύο βασικές κατηγορίες υλικών συσκευασίας και συγκεκριμένα σ' αυτά που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν εκ νέου και για το λόγο αυτό δεν επιστρέφονται και στα υλικά συσκευασίας που μπορούν να χρησιμοποιηθούν εκ νέου και συνήθως επιστρέφονται στον προμηθευτή των αγαθών (π.χ. φιάλες, βαρέλια κ.λπ.). Μετά την πιο πάνω διάκριση επισημαίνεται ότι: α) η αξία των μη επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας προστίθεται οπωσδήποτε στην αξία των αγαθών και επομένως και στη φορολογητέα αξία αυτών. Στην περίπτωση αυτή, η αξία της συσκευασίας φορολογείται με το συντελεστή ΦΠΑ του περιεχομένου. β) για αγαθά που διατίθενται σε συσκευασία και η συσκευασία επιστρέφεται, μπορεί ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει ΦΠΑ για την αξία της συσκευασίας. Σε περίπτωση που τα υλικά συσκευασίας δεν επιστρέφονται, οφείλεται ΦΠΑ στον ανάλογο συντελεστή. Εάν ο υποκείμενος χρεώνει στο τιμολόγιο την αξία της συσκευασίας, η οποία στη συνέχεια επιστρέφεται και εκδίδεται ακολούθως πιστωτικό τιμολόγιο, τότε η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφονται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή (σχετ. η παρ. 4 άρθρου 19 ΦΠΑ). Σημειώνεται επιπλέον ότι με την παρ. 6 του ιδίου άρθρου 19, η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των υλικών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής απαραίτητη προϋπόθεση είναι: α) ο υποκείμενος στο ΦΠΑ κατά την πώληση των αγαθών με την επιστρεφόμενη συσκευασία να υπολόγισε φόρο και στην αξία των υλικών συσκευασίας, ανεξάρτητα αν είχαν διατεθεί σε ενιαία τιμή με το περιεχόμενο αυτών ή αν η αξία αυτών είχε αναγραφεί χωριστά στο φορολογικό στοιχείο και β) να μην έκανε χρήση της ευχέρειας που του παρέχεται να μην αναγράφει φόρο. (άρθρο 19 παρ. 4 και 6 Σχετ. Εγκ 10/87) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. FORIN Σταματόπουλου, 2015 σελ. 437-438].»

Επειδή, όπως ορθώς επισημαίνεται και στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η αξία των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας (εγγυοδοσία), δεν παρακολουθείται λογιστικά με τη χρήση αντίθετων λογαριασμών πελατών - προμηθευτών και δεν χρεοπιστώνεται με τις σχετικές κινήσεις των κενών φιαλών προς και από τους πελάτες και τους προμηθευτές αντίστοιχα, προκειμένου να προσδιορισθεί σε μεταγενέστερο χρόνο η αξία των μη επιστρεφόμενων κενών φιαλών επί του οποίου επιβάλλεται Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων αστικός συνεταιρισμός όφειλε τις διατεθείσες με εγγυοδοσία φιάλες που αναγράφονταν στα τιμολόγια να μην τις αναγράφει και να τις υπολογίζει ως έσοδα από πωλήσεις, καθώς τις παραχωρούσε στους πελάτες του με σκοπό την επιστροφή τους, αλλά να χρεοπιστώνει τον λογαριασμό 30.00 «πελάτες εσωτερικού» και τον λογαριασμό 30.07 «πελάτες αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας» ως ουδέτερο στοιχείο χωρίς Φ.Π.Α. κατά τη διάθεση και επιστροφή αυτών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθόσον τα είδη συσκευασίας δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή ότι δεν επιστράφηκαν ή δεν θα επιστραφούν στις επόμενες φορολογικές περιόδους και στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, κρίνουμε ότι η αξία τους δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές, ωστόσο ο προσφεύγων αστικός συνεταιρισμός πρέπει να μεριμνήσει να προβαίνει στις ορθές λογιστικές εγγραφές προκειμένου να εξάγει ορθό λογιστικό-φορολογικό αποτέλεσμα και να αποδώσει τον Φ.Π.Α. για τυχόν μη επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	5.666,99€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	2.833,50€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.500,49€	0,00€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	97,75€	0,00€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.