



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05-5-2025

Αριθμός απόφασης: 754

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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' 58/19.04.2024), 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.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά: α) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.09.2022-31.12.2022, β) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, γ) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2024-31.07.2024 και δ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

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

Επί της από-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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 με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.09.2022-31.12.2022, του Προϊσταμένου του, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ενοικίασης αυτοκινήτων (χωρίς οδηγό), δεν προέκυψε διαφορά φόρου.

Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, του Προϊσταμένου του, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε 44.964,69€ από 94.404,69€ βάσει δήλωσης, κατόπιν διαπίστωσης μη

δηλούμενων φορολογητέων εκροών (από ενοικιάσεις αυτοκινήτων σε πελάτες της) ύψους 206.000,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ (24%) 49.440,00€.

Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2024-31.07.2024, του Προϊσταμένου του, δεν αναγνωρίσθηκε υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή ύψους 49.440,00€ μεταφερόμενο από προηγούμενη περίοδο.

Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 24.720,00€ (ήτοι το 50% επί της διαφοράς του φόρου 49.440,00€), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 206.000,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ (24%) ύψους 49.440,00€ από ενοικίαση αυτοκινήτων σε πελάτες της κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση των από 06-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ΕΛΠ/ΚΦΔ του Προϊσταμένου του, δυνάμει της με αρ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 80.000,00€ υποβληθείσα με την με αρ. δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2024 έως 31/07/2024, με πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 12.531,88€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι ως άνω πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. είναι εσφαλμένες και ακυρωτέες ως νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες.

Οι πιστώσεις ύψους 206.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό της αποτελούν προκαταβολές πελατών της κυρίως από Ρωσία που έλαβε κατά τους μήνες Σεπτέμβριο – Οκτώβριο του 2023 για ενοικίαση αυτοκινήτων το καλοκαίρι του έτους 2024. Ωστόσο δεν μπόρεσαν να έρθουν στην Ελλάδα, όπως αρχικώς είχαν προγραμματίσει, λόγω του συνεχιζόμενου πολέμου μεταξύ των δύο χωρών (Ρωσίας-Ουκρανίας), και των δυσμενών κυρώσεων που επέβαλε η Ευρωπαϊκή Ένωση σε βάρος φυσικών και νομικών προσώπων της Ρωσικής Ομοσπονδίας.

Λόγω των δυσχερειών στις διατραπεζικές συναλλαγές με τις ρωσικές τράπεζες, αντιμετώπισε αντικειμενική αδυναμία στη διατραπεζική επιστροφή των συγκεκριμένων ποσών προκαταβολών

στους πελάτες της. Προέβη μόνον στη μερική επιστροφή των προκαταβολών (ποσού 65.900,00€) σε ορισμένους πελάτες, ενώ είναι σε επικοινωνία και με τους υπόλοιπους για αυτό το σκοπό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει εκ νέου επτά (7) αποδείξεις πληρωμής, συνολικής αξίας 41.900,00€, και εκτυπώσεις από το ηλεκτρονικό σύστημα της τράπεζας Πειραιώς για την επιστροφή προκαταβολών σε 3 πελάτες, συνολικού ποσού 24.000,00€.

Συνεπώς τα ποσά αυτά αποτελούν προκαταβολές για μη πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, ήδη επιστρέφονται και θα επιστραφούν στο σύνολό τους και δεν αποτελούν έσοδα της εταιρίας, όπως λανθασμένα έκρινε η φορολογική αρχή. Τα ποσά των προκαταβολών δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού στο οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα, οπότε πρέπει να τιμολογηθεί και η αντίστοιχη παρεχόμενη υπηρεσία.

-Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς στη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστών.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 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, στις διατάξεις των άρθρων 5, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

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. 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».

Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου: «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. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών: «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».

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης: «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...»

Επειδή, σύμφωνα με την 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”»: « 11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης. 11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). 11.1.3 Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε. 11.2.5 Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το

τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. 11.2.7 Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ. 13.1.4 Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο...»

Επειδή, στο άρθρο 58Α του Ν. 4987/2022, ως ίσχυσε έως 18.04.2024 οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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, στο άρθρο 57 παρ. 6 του ν.5104/2024, που είναι σε ισχύ από 19.04.2024, ορίζεται ότι: «6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται 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. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 2. Γενικοί κανόνες Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες....12. Μίσθωση μεταφορικών μέσων. i. Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας...».

Επειδή, στο άρθρο 34 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: «i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν

ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1223/2015,ορίζεται ότι: 5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Επειδή, στο άρθρο 76 ν.5104/2024 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, στο άρθρο 36 παρ. 6 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, στο άρθρο 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, στα βιβλία της προσφεύγουσας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023 βρέθηκαν καταχωρημένες στον λογ. 30.05.00.0000 «προκαταβολές πελατών» πιστώσεις ύψους 206.000,00€, που αφορούσαν προκαταβολές πελατών της κυρίως από τη Ρωσία για μελλοντικές υπηρεσίες βραχυχρόνιας μισθώσεως αυτοκινήτων (σελ. 3-4 των εκθέσεων ΚΦΔ/ΕΛΠ) για τις οποίες κατατέθηκαν ισόποσα εμβάσματα στο λογ. όψεως της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ, με αντίστοιχη χρέωση του λογ. 38-03-00-0001.

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 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 προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω υπηρεσίες ενοικίασης αυτοκινήτων τελικώς δεν παρασχέθηκαν στους Ρώσους πελάτες της, επειδή δεν ήλθαν στην Ελλάδα, λόγω του πολέμου Ρωσίας -Ουκρανίας. Λόγω του αποκλεισμού μεγάλων ρωσικών τραπεζών από το διεθνές σύστημα SWIFT, κατέστη δυσχερής η επιστροφή των προκαταβολών στους πελάτες της, οπότε προέβη σε μερική επιστροφή των προκαταβολών σε κάποιους εξ αυτών, συνολικού ποσού 65.900,00€, ενώ με τους υπόλοιπους είναι σε συνεχή επικοινωνία για εξεύρεση λύσης.

Επειδή, όπως επισημαίνεται στην από 06.12.2024 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 του, στα τραπεζικά έγγραφα που προσκόμισε στη φορολογική αρχή η προσφεύγουσα, ως επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της, δεν μνημονεύονταν τα ονόματα των δικαιούχων, ενώ τα αναγραφόμενα ποσά δεν συμφωνούσαν με τα ποσά των προκαταβολών. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε αγορά νέων οχημάτων για τις ανάγκες της με τα ποσά των προκαταβολών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε:

- α) εκτυπώσεις από το ηλεκτρονικό σύστημα της τράπεζας Πειραιώς για αναλήψεις μετρητών ποσού 15.000,00€ και 25.000,00€ στις 24.04.2024 και 25.04.2024 αντίστοιχα,
- β) επτά (7) αποδείξεις πληρωμής συνολικής αξίας 40.000,00€ σε ισάριθμους πελάτες της, και συγκεκριμένα προς, ποσού 5.000,00€ (με ημερομηνία 24.04.2024), ποσού 4.900,00€ (με ημερομηνία 24.04.2024), ποσού 5.100,00€ (με ημερομηνία

24.04.2024), ποσού 7.000,00€ (με ημερομηνία 25.04.2024), ποσού 7.000,00€ (με ημερομηνία 25.04.2024), ποσού 5.000,00€ (με ημερομηνία 25.04.2024), ποσού 6.000,00€ (με ημερομηνία 25.04.2024), καθώς και

γ) εκτυπώσεις από το ηλεκτρονικό σύστημα της τράπεζας Πειραιώς για τρία (3) εμβάσματα συνολικού ύψους 24.000,00€ και συγκεκριμένα ποσού 7.500,00€ προς σε λογαριασμό ελβετικής τράπεζας στις 22.11.2024, ποσού 8.500,00€ προς σε λογαριασμό ελβετικής τράπεζας στις 21.11.2024 και ποσού 8.000,00€ προς σε λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK, που αφορούν σε επιστροφές προκαταβολών.

Επειδή, στα βιβλία της προσφεύγουσας κατά τις ημερομηνίες 24.04.2024 και 25.04.2024 πραγματοποιήθηκε χρέωση του λογαριασμού 30.05.00.000 «προκαταβολές πελατών» με ποσά 15.000,00€ και 25.000,00€ αντίστοιχα. Ωστόσο οι προσκομισθείσες αποδείξεις πληρωμών δεν συνιστούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για την φερόμενη επιστροφή προκαταβολών στους συγκεκριμένους πελάτες της προσφεύγουσας ελλείπει πρόσθετων στοιχείων, όπως ενδεικτικά θα αποτελούσαν ιδιωτικά συμφωνητικά για την μελλοντική μίσθωση των οχημάτων, που θα περιλάμβαναν και τους όρους και τις συνέπειες ακύρωσης αυτών ή και ηλεκτρονικά μηνύματα email των πελατών της σχετικά με την ακύρωση της κράτησης των διαθέσιμων οχημάτων της και δικά της σχετικά με την διαδικασία επιστροφής των χρημάτων τους. Περαιτέρω τα εμβάσματα συνολικού ποσού 24.000,00€ σε τρεις πελάτες της προσφεύγουσας διενεργήθηκαν στα 21.11.2024 και 22.11.2024, ήτοι μετά την έναρξη του ελέγχου στις 10.09.2024, και ελλείπει πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων, κινήσεων του λογαριασμού της προσφεύγουσας στην τράπεζα Πειραιώς, που θα παρείχαν πλήρη εικόνα των πιστώσεων και χρεώσεων χρηματικών ποσών από και προς τους φερόμενους ως πελάτες της, ιδιωτικών συμφωνητικών μίσθωσης οχημάτων και ηλεκτρονικής αλληλογραφίας τίθενται υπό αμφισβήτηση.

Επειδή, ωστόσο, η φορολογική αρχή καταλόγισε για την φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/12/2023, σε βάρος της προσφεύγουσας αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές ποσού 206.000,00€ (επιβάλλοντας επ' αυτών φόρο προστιθέμενης αξίας ποσού 49.440,00€), ήτοι τα συνολικά εισπραχθέντα από τους πελάτες της ποσά προκαταβολών για τις υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης αυτοκινήτων, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Όμως, κατόπιν αποφορολόγησης του εν λόγω συνολικού ποσού προκαταβολών, θα έπρεπε να προσδιορίσει φορολογητέες εκροές 166.129,03€ υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, 39.870,97€, που βάρυνε, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του φόρου ΦΠΑ (κατ' εφαρμογή της οδηγίας 2006/112/ΕΚ), τον τελικό καταναλωτή (τους πελάτες της προσφεύγουσας).

Κατόπι τούτου, με την παρούσα απόφαση, τροποποιείται:

Α) Η με αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Φορολογητέες εκροές	11.959,65€	217.959,65€	178.088,68€	166.129,03€
Φορολογητέες εισροές	350.248,85€	350.248,85€	350.248,85€	0,00€
Φόρος εκροών	2.870,31€	52.310,31€	42.741,28€	39.870,97€
Φόρος εισροών	97.275,00€	97.275,00€	97.275,00€	0,00
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	94.404,69€	44.964,69€	54.533,72€	39.870,97€

Β) Η με αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2024 - 31.07.2024, ως προς το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου σε 54.533,72€ από 44.964,69€ του ελέγχου, ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου εισροών	92.531,88€	43.091,88€	52.660,91€	39.870,97€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	12.531,88€	12.531,88€	12.531,88€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	80.000,00€	30.560,00€	40.129,03€	39.870,97€

Γ) Η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του και σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίζεται πρόστιμο ύψους 19.935,49€ (το 50% επί της διαφοράς του φόρου 39.870,97€), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 166.129,03€ με ΦΠΑ (24%) ύψους 39.870,97€ από ενοικιάσεις αυτοκινήτων σε πελάτες της, και δη βάσει του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης και όχι βάσει του άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024, που εκ παραδρομής εφαρμόστηκε από την φορολογική αρχή.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων και μη επαρκώς αιτιολογημένων καταλογιστικών πράξεων κρίνεται εν μέρει βάσιμος σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν

την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της

Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του

διοικούμενου προς στη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώς προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **04-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** την επικύρωση της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.09.2022-31.12.2022, και την τροποποίηση: α) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, β) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2024-31.07.2024 και γ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.09.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του

	Ποσό ελέγχου
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	13.215,37€

β) Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 του Προϊσταμένου του

	Ποσό ελέγχου	Ποσό απόφασης ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	44.964,69€	54.533,72€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	49.440,00€	39.870,97€

γ) Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2024-31.07.2024, του Προϊσταμένου του

	Ποσό ελέγχου	Ποσό απόφασης ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	12.531,88€	12.531,88€
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	30.560,00€	40.129,03€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή	49.440,00€	39.870,97€

Η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	(49.440,00€ X 50%) 24.720,00€	(39.870,97€ X 50%) 19.935,49€

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

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
Α/Α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.