



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1425

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την με αρ. πρωτ. Α.1122/29-5-2020 (ΦΕΚ Β' 2088/2020) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

5. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24/3/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο..... του ΔήμουΝ., Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αρ. .../.../19-2-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της με

αρ. .../.../19-2-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
9. Το με αρ. πρωτ. ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2020 ΕΜΠ/28-8-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/3/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., 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 :

- I. Με την με αριθμό .../.../19-2-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού **7.996,72 €**, λόγω :
 - 1) μη ζήτησης – λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αγοράς, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής αξίας 42.580,44 € (46.791,70 κιλά X 0,91 €) για την αγορά μπανανών 46.791,70 κιλών με αποτέλεσμα να αποκρύψει συναλλαγές ισόποσης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (ποσό καταλογισμού $42.580,44 \times 13\% = 5.535,45$ X 50% = **2.767,72 €**) και
 - 2) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, για την πώληση μπανανών συνολικής αξίας 80.446,29 € (84.680,30 κιλά X 0,95€), κατά παράβαση των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (ποσό καταλογισμού $80.446,29 \times 13\% - 10.458,01 \times 50\% =$ **5.229,00 €**).
- II. Με την με αριθμό .../.../19-2-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τα Α', Β', Γ' και Δ' τρίμηνα του φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. .../9-5-2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014

(Ε.Λ.Π.) για το φορολογικό έτος 2016, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών», κατόπιν του με αριθ. Πρωτ./12.03.2019 εγγράφου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει τη δυνατότητα διάθεσης των ποσοτήτων μπανανών που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία αγορών εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.» προέβη σε έλεγχο κλειστής αποθήκης του εν λόγω προϊόντος, όπου διαπιστώθηκε ότι για την χρονική περίοδο 2/1/2016 – 26/1/2016 οι ποσότητες των μπανανών που πούλησε η προσφεύγουσα υπερβαίνουν τις ποσότητες που αγόρασε, με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται έλλειμμα 46.791,70 κιλών μπανανών. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι στις 31.12.2016 παρέμεινε διαθέσιμο υπόλοιπο 84.680,30 κιλά μπανάνες, το οποίο, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν απογράφηκε κι ως εκ τούτου θεωρείται ότι οι εν λόγω ποσότητες πουλήθηκαν από την προσφεύγουσα χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης. Τέλος, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η εκπρόθεσμη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των Α' Β' Γ' και Δ' τριμήνων του φορολογικού έτους 2016. Στη συνέχεια επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων – κλήση προς ακρόαση, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να παράσχει τις απόψεις της και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ισχυριζόμενη τα εξής :

1. Δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ αγορών και πωλήσεων κατά το χρονικό διάστημα από 02-01-2016 έως 26-01-2016 και δεν αγόρασε μπανάνες χωρίς παραστατικό έγγραφο αγοράς τους, καθώς αγόρασε συνολική ποσότητα 51.017 κιλών μπανανών με παραστατικά έγγραφα και πούλησε κατά το ίδιο χρονικό διάστημα ποσότητα 47.378,70 κιλών μπανανών με παραστατικά έγγραφα. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει το με αρ./20-1-2016 Δελτίο Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.» και τα Δελτία Αποστολής με αρ./5-1-2016,/8-1-2016,/12-1-2016,/15-1-2016 και/22-1-2016 εκδόσεως της μεταφορικής εταιρίας «..... - Α.Φ.Μ.».
2. Για το χρονικό διάστημα από 27-01-2016 έως 31-12-2016 αγόρασε ποσότητες μπανανών 962.692,13 κιλών και πούλησε, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, συνολική ποσότητα μπανανών 928.441,83 κιλών. Εάν αφαιρεθεί η ποσότητα μπανανών που πούλησε κατά το χρονικό αυτό διάστημα, από την ποσότητα μπανανών που αγόρασε κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, προκύπτει υπόλοιπο 34.250,30 (962.692,13- 928.441,83=34.250,30) κιλά μπανάνες. Την ποσότητα αυτή των 34.250,30 κιλών μπανανών, από την οποία πρέπει να αφαιρεθεί η ποσότητα

των 760 κιλών μπανανών, για την οποία έχει γίνει απογραφή, δεν την διέθεσε στην αγορά, αλλά, την απέρριψε στον χώρο απορριμμάτων της επιχείρησής της λόγω της σήψης της ποσότητας αυτής.

3. Η υπ' αριθμ. .../...../19-02-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προφανώς από παραδρομή επιδόθηκε στην ίδια ταχυδρομικά, πλην όμως αναφέρεται σε άλλο νομικό πρόσωπο, ήτοι στον», με έδρα το και με ΑΦΜ και βέβαια είναι τυπικά απαράδεκτο να προσβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη επιβολής προστίμου που δεν αναφέρεται στην ίδια, αλλά σε άλλο νομικό πρόσωπο.
4. Με το με αρ. πρωτ. ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2020 ΕΜΠ/28-8-2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις 14/6/2016 εισήγαγε μπανάνες 22 περίπου τόνων, οι οποίες καταστράφηκαν λόγω της απεργίας των λιμενικών την περίοδο 26/5/2016 – 24/6/2016. Προσκομίζει το σχετικό τιμολόγιο και τη διασάφηση των προϊόντων, Δελτία αποστολής και βεβαίωση της Ομοσπονδίας Υπαλλήλων Λιμανιών Ελλάδος, με την οποία βεβαιώνεται η πραγματοποίηση της απεργιακής κινητοποίησης για την χρονική περίοδο 26/5/2016 – 24/6/2016, με την επισήμανση ότι λήφθηκαν όλα τα μέτρα για την ασφάλεια των εγκαταστάσεων και την πρόληψη καταστροφών και ατυχημάτων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1046/15-2-1996, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι :

«Κύριες μέθοδοι ουσιαστικών ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω του βιβλίου απογραφών είναι: α) Ο ποσοτικός έλεγχος συγκεκριμένων ειδών (κλειστή αποθήκη). Ο έλεγχος αυτός εφαρμόζεται και είναι αποτελεσματικός στις αποκλειστικά χονδροπωλήτριες επιχειρήσεις με Β' και Γ' κατηγορία βιβλίων. ...

3.2.1 Ποσοτικός έλεγχος (κλειστή αποθήκη)

Ο έλεγχος αυτός θα αφορά τουλάχιστον τρία βασικά είδη της δραστηριότητας της επιχείρησης, το ένα δε εξ αυτών θα είναι εκείνο με το υψηλότερο κόστος απόκτησης ή παραγωγής.

Για την διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση. ...

Καταμετρείται το απόθεμα του είδους αυτού στο συγκεκριμένο χρόνο και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης (ως το συνημμένο υπόδειγμα), που υπογράφεται και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης, αφού έχουν θεωρηθεί όλα τα στοιχεία πώλησης και τα βιβλία, προκειμένου να αποφευχθεί η κάλυψη τυχόν παρατυπιών. Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλέγοντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Λαμβάνονται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Λαμβάνονται οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομοιώσεις ή απώλειες κ.λπ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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.

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 αποστελλόμενα 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι:

«5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστέλλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

5.8.6 Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής - email). Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του

στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

Παράγραφος 9

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 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. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6-7-2016 «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «1. Θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από το ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη λιανικής, Απόδειξη λιανικής πώλησης, Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, Απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κ.λπ.), για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών -καταναλωτών».

Επειδή, από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, δεν προκύπτει η υποχρέωση τήρησης βιβλίου (αρχείου) αποθήκης, ή καρτελών αποθήκης. Το γεγονός ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «Βιβλίου Αποθήκης» συνάγεται, τόσο από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση αυτού, όσο και από το ότι στις οικείες διατάξεις (άρθρο 5) εξειδικεύεται με σαφήνεια ο τρόπος εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης για την διακίνηση των αποστελλόμενων και παραλαμβανόμενων αποθεμάτων, καθώς και για τις δικλίδες ασφαλείας που πρέπει να τηρούνται, ως προς την τεκμηρίωση της αξιοπιστίας των πράξεων αυτών. Έτσι, στις παραγράφους 8 έως και 12 του άρθρου 5 του ως άνω νόμου, καθορίζονται οι ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της οντότητας, αναφορικά με την παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα ορίζεται, ότι οι υποχρεώσεις αυτές εκπληρώνεται, όταν τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης, ή τα τιμολόγια πώλησης, ή οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, που εκδίδονται ή λαμβάνονται για τις διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε και, σε κάθε περίπτωση ελεγκτικών επαληθεύσεων, τις πράξεις αυτές. Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («Βιβλίο Αποθήκης»). Πάντως, ανεξαρτήτως του ως άνω πλαισίου, κάθε οικονομική οντότητα δύναται, χωρίς να υποχρεούται, να τηρεί με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο, για διαχειριστικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή, κατ' ελάχιστον, θα πρέπει να τηρούνται οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΣΛΟΤ 2275/2019 Υποχρέωση τήρησης καρτελών αποθήκης Αρ. πρωτ. 2275/5-1-2019)

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 19/2/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διαβιβάσθηκε στη εν λόγω Δ.Ο.Υ. έγγραφο-Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.», όπου διαπιστώθηκε

ότι η προσφεύγουσα φέρεται να προμηθεύτηκε μπανάνες συνολικής καθαρής αξίας 914.278,26 € πλέον Φ.Π.Α. 118.856,17 €. Για τις ανωτέρω συναλλαγές φέρεται να εκδόθηκαν ενενήντα τρία (93) φορολογικά στοιχεία πωλήσεων. Επίσης, στο ίδιο ως άνω έγγραφο αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα φέρεται να υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 πλην όμως δεν απεικονίζονται στο σύστημα του ELENXIS τα αριθμητικά δεδομένα αυτής (ακαθάριστα έσοδα, κέρδη/ζημιές). Από το Υποσύστημα Εισοδήματος του TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./19.07.2017 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 και την υπ' αριθ./19.07.2017 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), οι οποίες υποβλήθηκαν μηδενικές. Μετέπειτα υποβλήθηκε η υπ' αριθ./21.06.2018 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 και η υπ' αριθ./21.06.2018 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), στις οποίες συμπεριλήφθηκαν τα δεδομένα των βιβλίων.

Περαιτέρω σύμφωνα με το ίδιο έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016. Από τον έλεγχο στο Υποσύστημα Κ.Β.Σ. του TAXIS προέκυψε ότι υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εκπρόθεσμα, στις 04.04.2019, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 14 του .4174/2013 φορολογικού έτους 2016.

Με αφορμή το έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο συνάφειας αγορών - πωλήσεων – αποθεμάτων λόγω του μεγάλου ύψους, τόσο σε πλήθος, όσο και σε αξίες συναλλαγών, σε συνδυασμό με την υποβολή ανακριβούς αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματος και της εκπρόθεσμης υποβολής των προβλεπόμενων καταστάσεων πελατών-προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.).

Ως εκ τούτου και προκειμένου να διενεργηθεί ο σχετικός έλεγχος κοινοποιήθηκε στον λογιστή της προσφεύγουσας στις 12/12/2019 το υπ' αριθ. Πρωτ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της κρινόμενης χρήσης 2016, την καρτέλα του είδους «ΜΠΑΝΑΝΕΣ», καθώς και τα σχετικά δικαιολογητικά εγγραφών. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ότι της ζητήθηκε. Ο έλεγχος προέβη στην αντιπαραβολή των διαθέσιμων ποσοτήτων αγοράς μπανανών, όπως αυτές προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία αγορών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τα τηρούμενα βιβλία (Γενικό Ημερολόγιο, καρτέλα είδους «μπανανών») με τις ποσότητες πώλησης, όπως αυτές προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τα τηρούμενα βιβλία. Από την ως άνω ελεγκτική επαλήθευση προέκυψε ότι οι ποσότητες των μπανανών που πούλησε η ελεγχόμενη υπερβαίνουν τις ποσότητες που αγόρασε.

Οι προκύπτουσες διαφορές (έλλειμμα) προέκυψαν από τα βιβλία που τήρησε η ελεγχόμενη και τα στοιχεία που έθεσε η ίδια στη διάθεση του ελέγχου και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΗ
------------------	--------	----------	-----------

	σε κιλά (1)	σε κιλά (2)	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (1-2)
02.01.2016 - 26.01.2016	587	47.378,70	- 46.791,70
27.01.2016 – 31.12.2016	1.013.122,13	928.441,83	84.680,30

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 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». Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα θέτει για πρώτη φορά ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, καθώς δεν προσκομίσθηκαν από την ίδια σε κανένα στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας, ούτε μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, φορολογικά στοιχεία διακίνησης και συγκεκριμένα δελτία αποστολής που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» και η επιχείρηση «.....».

Συγκεκριμένα προσκομίσθηκαν τα ακόλουθα :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ Χ/ΤΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΚΙΛΑ
1	5/1/2016	.....	.....	432	8.750
2	8/1/2016	.....	.....	378	7.656
3	12/1/2016	.....	.....	432	8.750
4	15/1/2016	.....	.....	384	7.778
5	20/1/2016	.....	.....	432	8.748
6	22/1/2016	.....	.....	432	8.748
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ					50.430

Για τα ανωτέρω προσκομιζόμενα Δελτία Αποστολής εκδόθηκαν αντίστοιχα από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ.» τα ακόλουθα τιμολόγια πώλησης, στα οποία γίνεται αναφορά των αντίστοιχων εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	Sales Date	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ Χ/ΤΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	27/1/2016	TIM-.....	5/1/2016	432	8 830,81
2	27/1/2016	TIM-.....	8/1/2016	378	7 726,96

3	27/1/2016	TIM-.....	12/1/2016	432	8 830,81
4	27/1/2016	TIM-.....	15/1/2016	384	7 849,61
5	27/1/2016	TIM-.....	20/1/2016	432	9 318,97
6	27/1/2016	TIM-.....	22/1/2016	432	9 318,97

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα 5/1/2016 – 26/1/2016 είχε στη διάθεσή της προς πώληση $50.430 + 587 = 51.017$ κιλά μπανάνες και ο σχετικός ισχυρισμός της που αφορά στο χρονικό διάστημα 5/1/2016 – 26/1/2016 γίνεται δεκτός.

Επειδή ωστόσο, για το χρονικό διάστημα 2/1/2016 – 4/1/2016, η προσφεύγουσα εμφανίζει τις κάτωθι πωλήσεις :

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ σε κιλά	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	665,00	1,03	684,95
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	75,00	1,00	75,00
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	152,00	0,40	60,80
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	38,00	1,00	38,00
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	950,00	1,00	950,00
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	760,00	1,02	775,20
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	285,00	1,03	293,55
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	1.140,00	0,99	1.128,60
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	152,00	1,10	167,20
.....	00ΤΔΑ0000	2/1/2016	190,00	1,03	195,70
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	190,00	1,03	195,70
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,10	20,90
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	38,00	1,00	38,00
.....	00ΤΔΑ0000	/1/2016	19,00	1,10	20,90
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,10	20,90
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,00	19,00
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	6,20	1,10	6,82
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	38,00	1,00	38,00
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,00	19,00
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,10	20,90
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,00	19,00
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	3,80	1,10	4,18
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,10	20,90
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	7,00	1,10	7,70
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	570,00	1,02	581,40
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	19,00	1,10	20,90
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	1,70	1,10	1,87
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	285,00	1,03	293,55
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	285,00	0,99	282,15

.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	190,00	0,99	188,10
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	475,00	0,99	470,25
.....	00ΤΔΑ0000	4/1/2016	190,00	1,03	195,70
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΣΤΗΤΩΝ				6.857,70	

Επειδή από την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί αξία αποθεμάτων έναρξης και λήξης. Ως εκ τούτου, η διαφορά των 6.857,70 κιλών μπανανών προέρχεται από αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα συνολικής αξίας **6.240,51 €** (6.857,70 κιλά X 0,91 €), στο χρονικό διάστημα 2/1/2016 - 4/1/2016, χωρίς την ζήτηση-λήψη και κατ' επέκταση τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αγοράς σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση για την αγορά μπανανών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ), με αποτέλεσμα να αποκρύψει συναλλαγές ισόποσης αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για το χρονικό διάστημα 2/1/2016 -26/1/2016 αγόρασε συνολική ποσότητα 51.017 κιλών μπανανών με παραστατικά έγγραφα και πούλησε κατά το ίδιο χρονικό διάστημα ποσότητα 47.378,70 κιλών μπανανών με παραστατικά έγγραφα, γίνεται εν μέρει δεκτός.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από **1-1-2015 και μετά**, ορίζεται ότι: «11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, **όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκειται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου**» ενώ στην παρ. 10 ορίζεται ότι: «Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων».

Επειδή σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο ή εκδώσει ανακριβές τιμολόγιο για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ο αγοραστής οφείλει, σύμφωνα με τις παραπάνω

διατάξεις, να εκδώσει σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, **το οποίο δεν βαρύνεται με Φ.Π.Α.** ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987.

Επειδή στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις **16-10-2015**, ήτοι μέχρι την κατάργησή τους με το Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «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:... **θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία**».

Ενώ στην περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...**γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα**».

Επειδή μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, με την περίπτωση β' της **παρ.3 του άρθρου 3** του Ν.4337/2015, δεν υπάρχει νομοθετική διάταξη για την χρονική περίοδο 17/10/2015 έως 7/6/2017 (όπου με την **παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017** προστέθηκε η περ. ιε' παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) που να προβλέπει την επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.. Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση **δεν επιβάλλεται πρόστιμο** για την μη ζήτηση – λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αγοράς, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής αξίας **6.240,51 €** (6.857,70 κιλά X 0,91 €), για την αγορά μπανανών 6.857,70 κιλών, με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής ισόποσης αξίας.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με βάση τα ανωτέρω από την 5/1/2016 μέχρι και την 31/12/2016 δεν διαπιστώθηκε έλλειμμα στις ποσότητες. Ωστόσο στις 31.12.2016 προκύπτει ότι παραμένει διαθέσιμο υπόλοιπο 44.746,30 κιλά μπανάνες, το οποίο, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν απογράφηκε. Το εν λόγω ποσό προκύπτει ως εξής :

ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ σε κιλά (1)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ σε κιλά (2)	ΔΙΑΘΕΣΙΜΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (1-2)
02.01.2016 - 04.01.2016	0	6.857,70	- 6.857,70
05.01.2016 – 31.12.2016	1.013.122,13	968.962,83 (975.820,53 -6.857,70)	44.746,30

Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου σε κανένα από τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή απογραφή έναρξης και λήξης του οικείου έτους και ως εκ τούτου το ποσό των 760 κιλών μπανανών που επικαλείται ότι απογράφηκε και θα πρέπει να αφαιρεθεί, δεν λαμβάνεται υπόψη στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το διαθέσιμο υπόλοιπο που διαπιστώθηκε ανωτέρω έχει καταστραφεί και δεν πωλήθηκε.

Επειδή σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: [2712 ΕΞ 18.2.2016](#) «Λογιστικός χειρισμός καταστροφής αποθεμάτων με τα Ε.Λ.Π.» αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το κόστος ακατάλληλων αποθεμάτων που καταστρέφονται, εφόσον η αξία των καταστρεφόμενων αγαθών κυμαίνεται στα συνήθη επίπεδα, καταχωρείται σε αύξηση του κόστους πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Όταν όμως το κόστος αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό και παρεκκλίνει από τα συνήθη επίπεδα, το σχετικό ποσό μπορεί να εμφανίζεται ως ζημία απομείωσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ώστε να μη στρεβλώνεται το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος.

2. Στα πλαίσια των ΕΛΠ, η οντότητα δύναται να καταχωρεί την καταστροφή των αποθεμάτων σε λογαριασμό ζημίας με πίστωση των αποθεμάτων. Στη συνέχεια, ανάλογα με το ύψος της ζημίας, ακολουθείται ο ενδεδειγμένος υπό (1) χειρισμός.

3. Σε ότι αφορά την καταχώρηση σε λογαριασμούς, σημειώνεται ότι στα πλαίσια των ΕΛΠ η χρήση κωδικών επαφίεται στην κρίση της οντότητας. Εάν η επιχείρηση συνεχίζει να τηρεί το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, δύναται να συνεχίσει να διενεργεί τις εγγραφές που διενεργούσε, διασφαλίζονται ωστόσο σε κάθε περίπτωση την ορθή εμφάνιση των επιπτώσεων του γεγονότος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τον υπό (1) χειρισμό που έχει επιλεγεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. 2936/1988 και 3422/1991, νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχείρησης πρωτόκολλα καταστροφής, εφόσον ούτε από τον Κ.Β.Σ., ούτε από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής των αποθεμάτων. Τα καταστραφέντα όμως αγαθά πρέπει να είναι εντελώς άχρηστα, μη επιδεκτικά επισκευής και μη έχοντα αξία διαθέσεως, ειδάλλως η επιχείρηση οφείλει να τα συμπεριλάβει στην απογραφή της με την αξία αυτή (Σ.Τ.Ε. 3455/1995).

Επειδή, στις περιπτώσεις καταστροφής αγαθών που έχουν αλλοιωθεί ή έχει λήξει η ημερομηνία διάρκειάς τους κ.λπ., οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν πρωτόκολλο καταστροφής το οποίο, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 2936/1988, αποτελεί και το νόμιμο δικαιολογητικό.

Με βάση τα όσα προαναφέρονται συνάγεται ότι τα πρωτόκολλα καταστροφής που καταρτίζουν οι επιτηδευματίες στην περίπτωση της καταστροφής αγαθών (εμπορευμάτων, α' & β' υλών, παγίων, κ.λπ.) συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης. Επίσης, συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει από την καταστροφή των αγαθών, ως πραγματικό γεγονός, υπάγεται στην ελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή στην πράξη, για να γίνει δεκτή η ακρίβεια του πρωτόκολλου καταστροφής έχει επικρατήσει να ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

Σε περίπτωση Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης συνεδριάζει το ΔΣ και συντάσσεται πρακτικό, όπου:

- αποφασίζεται η διενέργεια καταστροφής των ακατάλληλων αποθεμάτων,
- ορίζονται τα πρόσωπα που θα αποτελούν την επιτροπή καταγραφής.

Σε επιχειρήσεις που δεν υφίσταται ΔΣ, η απόφαση για την καταστροφή των αποθεμάτων και ο ορισμός της επιτροπής καταγραφής γίνεται από το όργανο που διοικεί την επιχείρηση.

- Τα πρόσωπα, που το ΔΣ της εταιρείας επέλεξε, συντάσσουν πρωτόκολλο καταστροφής, καταγράφοντας τις ποσότητες, αξίες και κατηγορίες αποθεμάτων που καταστρέφονται.

- Το πρωτόκολλο υπογράφεται από όλα τα μέλη της επιτροπής για την καταστροφή των αποθεμάτων, ως πιστοποίηση από αυτούς της ολοκλήρωσης της διαδικασίας καταστροφής των ειδών.

- Ανάλογα με το είδος των αποθεμάτων προς καταστροφή, πρέπει να ενημερωθούν οι κατάλληλες υπηρεσίες και να ληφθεί η απαραίτητη άδεια π.χ. άδεια από χωματερή, κλπ.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στην περίπτωση διακίνησης αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεση αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.). Επειδή όμως η όλη διαδικασία γίνεται για την απόδειξη του γεγονότος, με δεδομένο ότι θα καταγραφούν έτσι κι αλλιώς από την επιτροπή καταγραφής τα άχρηστα αποθέματα, το στοιχείο διακίνησης θα μπορούσε να λειτουργήσει ενισχυτικά.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της περί καταστροφής των 44.746,30 κιλών μπανάνας προσκομίζει :

1. Την υπ' αριθ. Πρωτ.4/19-3-2020 Βεβαίωση του Δήμου, σύμφωνα με την οποία αναφέρεται ότι η αποκομιδή των ειδικών απορριμμάτων από την περιοχή της ΓΕΣΠΟΒ στο πραγματοποιείται από απορριμματοφόρο της Υπηρεσίας καθαριότητας του Δήμου Σκύδρας κάθε Παρασκευή.
2. Την από 18/2/2020 βεβαίωση της επιχείρησης ΙΚΕ, σύμφωνα με την οποία της ανατέθηκε από την προσφεύγουσα η διαπίστωση της ζημίας που προκλήθηκε σε νωπές μπανάνες συσκευασμένες σε χαρτοκιβώτια.
3. Την από 18/3/2020 Υπεύθυνη Δήλωση του με την οποία δήλωσε: «Είμαι αγρότης και διατηρώ λίγα ζώα για τις οικογενειακές μου ανάγκες. Κατά τη διάρκεια όλου του έτους 2016 πήγαινα στην επιχείρηση και μάζευα αλλοιωμένα κιβώτια μπανανών χωρίς τίμημα που τα χρησιμοποιούσα σαν τροφή στα ζώα μου, περίπου 10 κιβώτια την εβδομάδα, γύρω στους 10 τόνους το χρόνο».
4. Φωτογραφίες με κατεστραμμένα κιβώτια με μπανάνες σε κατάσταση σήψης.

Επειδή από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα δεν προκύπτει ρητά και με σαφήνεια η ακριβής ημερομηνία, οι ποσότητες των εμπορευμάτων, τα στοιχεία του παραδίδοντα τα εμπορεύματα προς επίρριψη κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016. Δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κανένα φορολογικό στοιχείο για την λήψη των περιγραφόμενων υπηρεσιών από την εταιρία ΙΚΕ. Δεν διενεργήθηκε καμία λογιστική εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία αναφορικά με την καταστροφή των ποσοτήτων μπανανών. Αναφορικά με την προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση επισημαίνεται ότι δεν αποτελεί δικαιολογητικό, από το οποίο να προκύπτει η καταστροφή των μπανανών κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η παράδοση των εν λόγω ποσοτήτων στον αγρότη κάτοικο Επίσης ο αγρότης που συνέταξε την υπεύθυνη δήλωση δεν παρέθεσε στοιχεία των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποίησε για την διακίνηση των εν λόγω ποσοτήτων σε καθημερινή βάση, ούτε ποιο μεταφορικό μέσο χρησιμοποίησε για την μεταφορά τους. Τέλος, από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες δεν προκύπτει ούτε το μέρος, ούτε η ποσότητα των τόνων κατεστραμμένων μπανανών, αλλά ούτε και η ακριβής χρονολογία που αυτές τραβήχτηκαν. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος και το διαθέσιμο υπόλοιπο των 44.746,30 κιλών μπανανών κρίνεται ότι πωλήθηκε άνευ έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό .../..../19-2-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας θα πρέπει να τροποποιηθεί ως προς το 2^ο σκέλος της, ως εξής :

2) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πώλησης, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, για την πώληση μπανανών συνολικής αξίας 42.508,98 € (44.746,30 κιλά X 0,95€), κατά παράβαση των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυ-

ρώσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, Ποσό καταλογισμού 42.508,98 X 13% = 5.526,17 X 50% = **2.763,08 €**.

Ως προς την με αριθμό .../.../19-2-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Επειδή με την προσφυγή της η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της με αριθμό .../.../19-2-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, χωρίς να προβάλλει κανένα ουσιαστικό λόγο για την ακύρωσή της, αλλά επικαλείται πλημμέλειες ως προς την έκδοση της πράξης, που αφορούν στο όνομα του υπόχρεου, οι οποίες όμως διορθώθηκαν από τη φορολογική αρχή με την έκδοση εκ νέου της ίδιας πράξης με τα ορθά στοιχεία του υπόχρεου και η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα πριν την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αλυσιτελώς και τυγχάνει απορριπτέος..

Ως προς το με αρ. πρωτ. ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2020 ΕΜΠ/28-8-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή δεν αποδεικνύεται η καταστροφή των προϊόντων, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα στο υπόμνημά της, καθώς από τα στοιχεία που προσκομίζει προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε εισαγωγή μπανανών 1080 χαρτοκιβωτίων, σύμφωνα με την από 14/6/2016 διασάφηση του Τελωνείου Πειραιά, οι οποίες μεταφέρθηκαν στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, χωρίς όμως να βεβαιώνεται από κάποιο έγγραφο η καταστροφή τους. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/3/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό .../.../19-2-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πώλησης, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, για την πώληση μπανανών συνολικής αξίας 42.508,98 € (44.746,30 κιλά X 0,95€), κατά παράβαση των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις

του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013. Ποσό καταλογισμού $42.508,98 \times 13\% = 5.526,17 \times 50\% =$
2.763,08 €.

Ποσό καταλογισμού	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	7.996,72 €	2.763,08 €

2. Η με αριθμό .../.../19-2-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	400,00 €	400,00 €

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.