



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 26/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1460

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/08/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

....., με έδρα το, κατά της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/06/2020 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/08/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **1.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περ. ιε' και της παραγράφου 2 περ. η' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως αυτές προστέθηκαν με την περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017. Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την ως άνω φορολογική περίοδο, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια αγοράς, Τίτλους κτήσης) ή άλλου αντίστοιχου παραστατικού αξίας για αγορά 1.081,00 κιλών ελαιολάδου εσοδείας 2019-2020, συνολικής αξίας 3.053,82 ευρώ [(1.081,00 κιλά X 2,50 ευρώ = 2.702,50 ευρώ) + (2.702,50 X 13% = 351,33 ευρώ)] που αγόρασε από διάφορους αγρότες και βρισκόταν, όπως προέκυψε από το συνταχθέν πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, αποθηκευμένο στην επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/06/2020 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Ειδικότερα, στις 11/12/2019, ημέρα Τετάρτη και ώρα 10:00 π.μ. υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κατόπιν της με αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, διενήργησαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών επεξεργασία και τυποποίηση βρώσιμων ελαίων και παραγωγή ελαιολάδου. Ο έλεγχος, αφού θεώρησε τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά που εκδίδει η προσφεύγουσα, προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών και των εγγράφων στα βιβλία της επιχείρησης,

προκειμένου να προσδιορίσει το λογιστικό υπόλοιπο ελαιολάδου την 11/12/2019. Αφού προσδιόρισε το λογιστικό υπόλοιπο, το οποίο την ώρα του ελέγχου ανήρχετο σε 10.890 κιλά ελαιόλαδο εσοδείας 2019-2020, προέβη με την υπεύθυνη της επιχείρησης την ώρα του ελέγχου κ. στην ποσοτική καταμέτρηση του ελαιολάδου που βρισκόταν τη μέρα και ώρα του ελέγχου αποθηκευμένο στις δεξαμενές της επιχείρησης και συνέταξε το πρωτόκολλο καταμέτρησης (κλειστή αποθήκη). Ακολούθως, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο στα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά με το συνταχθέν πρωτόκολλο καταμέτρησης διαπιστώθηκε διαφορά 1.081 κιλών ελαιολάδου εσοδείας 2019-2020, συνολικής καθαρής αξίας 2.702,50 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει παραστατικά για την αγορά της ανωτέρω ποσότητας ελαιολάδου που αγόρασε από διάφορους παραγωγούς, ήτοι τιμολόγιο αγοράς, τιμολόγιο – απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο αντίστοιχο παραστατικό αξίας (τίτλο κτήσης) συνολικής αξίας 3.053,82 ευρώ, αξία που προσδιορίστηκε με τη μέση τιμή αγοράς σύμφωνα και με προφορική δήλωση της προαναφερθείσας υπευθύνου 2,50 ευρώ/κιλό (ήτοι Διαφορά καθαρής αξίας: 1.081 κιλά X 2,50 ευρώ = 2.702,50 ευρώ, Διαφορά αξίας με Φ.Π.Α.: 2.702,50 ευρώ X 1,13 = 3.053,82 ευρώ).

Στη συνέχεια, ο έλεγχος εξέδωσε και επέδωσε νομίμως το με αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση, ωστόσο το οριζόμενο χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών παρήλθε, και οι υπεύθυνοι της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν ανταποκρίθηκαν, ούτε προσκόμισαν γραπτό υπόμνημα με το οποίο να καταθέτουν τις απόψεις τους ή τις αντιρρήσεις τους ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση, αλλά ούτε προσκόμισαν και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή προφορικές διευκρινήσεις. Ως εκ τούτου, η από 19/06/2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαβιβάστηκε στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ο οποίος υιοθετώντας το πόρισμα του ελέγχου εξέδωσε την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ισχυριζόμενη ότι δεν υπήρξε διαφορά ουσίας στην ποσότητα του ελαιολάδου και δε στοιχειοθετείται η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος, καθώς η διαπιστωθείσα διαφορά οφείλεται σε λάθος της διαδικασίας ελέγχου. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι με την καταμέτρηση που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν καταγράφηκε σωστά η πραγματική ποσότητα του ελαιολάδου. Το πρωτόκολλο καταμέτρησης δεν αναφέρει με ποιο τρόπο έγινε η καταμέτρηση, ούτε σε πόσες δεξαμενές ήταν το ελαιόλαδο. Σύμφωνα δε με τους ισχυρισμούς της, η μέτρηση έγινε με βάση το δείκτη της κάθε δεξαμενής, ο οποίος μετρά την ποσότητα σε λίτρα, γεγονός που κατά τους υπολογισμούς της οδηγεί σε διαφορά μόλις 100 κιλών, που οφείλεται είτε στη διαφορετική πυκνότητα του ελαιολάδου είτε στη μέτρηση κατά προσέγγιση που έκανε το συνεργείο ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος”:

«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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

.....»

Επειδή, στο άρθρο 8 του ν. 4308/2014 ορίζεται:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.....

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό

.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

.....

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

.....

10. 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.

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, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4308/2014:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

.....

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4308/2014:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με την 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”:

«Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7)

.....

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

.....

Παράγραφος 8

.....

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.

.....

Παράγραφος 9

.....

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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

Παράγραφος 5

8.5.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες δύναται, αντί να εκδώσει η ίδια το σχετικό τιμολόγιο, να διασφαλίσει με προηγούμενη συμφωνία την έκδοσή του από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Ωστόσο η σχετική συμφωνία δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Παράγραφος 8

8.8.1 Με την παράγραφο αυτή καθιερώνεται η ευθύνη τρίτου που εκδίδει τιμολόγιο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, να παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. Η παροχή των σχετικών πληροφοριών δύναται να γίνεται με κάθε πρόσφορο τρόπο, κατ' επιλογή των εμπλεκόμενων μερών, όπως αποστολή συγκεντρωτικής κατάστασης εκδοθέντων τιμολογίων με τις απαιτούμενες πληροφορίες ή αντιγράφων των σχετικών τιμολογίων. Η παροχή της πληροφόρησης μπορεί να είναι σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

Παράγραφος 10

8.10.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση στην οποία οντότητα που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου. Για την περίπτωση αυτή η οντότητα αγοραστής υποχρεούται σε έκδοση σχετικού παραστατικού προς τεκμηρίωση της συναλλαγής. Το σχετικό παραστατικό 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. Σημειώνεται ότι από τη διάταξη δεν εισάγεται ειδική ονομασία για το σχετικό παραστατικό το οποίο δύναται να είναι ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο (αγοράς), «τίτλος κτήσης»,

απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα. Το σχετικό παραστατικό εκδίδεται στον καθοριζόμενο στο άρθρο 11 του παρόντος νόμου χρόνο έκδοσης. Σημειώνεται επίσης ότι ο αναφερόμενος όρος «έκταση» στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, μαζί με το σχετικό είδος, είναι προσδιοριστικοί παράγοντες της αξίας της υπηρεσίας.

Παράγραφος 11

8.11.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η λύση της παραγράφου 10 ακολουθείται και στην περίπτωση που η οντότητα συναλλάσσεται ως αγοραστής με άλλη υποκείμενη στον παρόντα νόμο οντότητα, η οποία για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης άρνησης έκδοσης τιμολογίου για το σύνολο ή μέρος της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με την **περ. ιε' της παρ. 1 και την περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013**, οι οποίες προστέθηκαν και ισχύουν σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80):

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1,

.....»

Επειδή, στην **ΠΟΛ. 1026/2018** “Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων” αναφέρεται:

«.....

Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν

τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. ...

Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στις 11/12/2019, ημέρα Τετάρτη και ώρα 10:00 π.μ. υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κατόπιν της με αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, διενήργησαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Αφού προσδιόρισε το λογιστικό υπόλοιπο ελαιολάδου, το οποίο την ώρα του ελέγχου ανήρχετο σε 10.890 κιλά εσοδείας 2019-2020, προέβη με την υπεύθυνη της επιχείρησης την ώρα του ελέγχου κ. στην ποσοτική καταμέτρηση του ελαιολάδου που βρισκόταν τη μέρα και ώρα του ελέγχου αποθηκευμένο στις δεξαμενές της επιχείρησης και συνέταξε το πρωτόκολλο καταμέτρησης (κλειστή αποθήκη). Ακολούθως, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο στα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά με το συνταχθέν πρωτόκολλο καταμέτρησης διαπιστώθηκε διαφορά 1.081 κιλών ελαιολάδου εσοδείας 2019-2020, συνολικής καθαρής αξίας 2.702,50 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει παραστατικά για την αγορά της ανωτέρω ποσότητας ελαιολάδου που αγόρασε από διάφορους παραγωγούς, ήτοι τιμολόγιο αγοράς, τιμολόγιο – απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο αντίστοιχο παραστατικό αξίας (τίτλο κτήσης) συνολικής αξίας 3.053,82 ευρώ, αξία που προσδιορίστηκε με τη μέση τιμή αγοράς σύμφωνα και με προφορική δήλωση της προαναφερθείσας υπευθύνου 2,50 ευρώ/κιλό (ήτοι Διαφορά καθαρής αξίας: 1.081 κιλά X 2,50 ευρώ = 2.702,50 ευρώ, Διαφορά αξίας με Φ.Π.Α.: 2.702,50 ευρώ X 1,13 = 3.053,82 ευρώ).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι με την καταμέτρηση που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν καταγράφηκε σωστά η πραγματική ποσότητα του ελαιολάδου, καθώς η μέτρηση έγινε με βάση το δείκτη της κάθε δεξαμενής, ο οποίος μετρά την ποσότητα σε λίτρα, συνεπώς το συνεργείο ελέγχου μέτρησε σε λίτρα και έπρεπε να μετατρέψει τα λίτρα σε κιλά, πράγμα που δεν έκανε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4174/2013**:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση

που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013**: «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 η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε με βάση την από 19/06/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σύμφωνα με την οποία το συνολικό βάρος του αποθηκευμένου στις ελεγχθείσες δεξαμενές της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά την ημέρα του ελέγχου ήταν το αναγραφόμενο στο πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, αντίγραφο του οποίου επισυνάπτεται στην έκθεση. Στο εν λόγω πρωτόκολλο αναφέρεται ότι η καταμετρηθείσα ποσότητα ελαιολάδου ανήρχετο στα 10.890 κιλά, καθώς και ότι η καταμέτρηση έγινε με την παρουσία και συνδρομή της κας , η οποία ως υπεύθυνη της επιχείρησης κατά την ώρα του ελέγχου δεν διατύπωσε αντιρρήσεις σχετικά με τη μεθοδολογία του ελέγχου και τον τρόπο μέτρησης του περιεχομένου στις δεξαμενές ελαιολάδου. Επιπλέον, παρά την κοινοποίηση του με αριθμ. /2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήσης σε ακρόαση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε και δεν κατέθεσε τις απόψεις της αλλά ούτε και προφορικές διευκρινήσεις σχετικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να τεκμηριώνει τη διαπιστωθείσα ποσοτική διαφορά των 1.081 κιλών ελαιολάδου μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου και της ποσότητας που καταμετρήθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/06/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη

επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/08/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 1.000,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.