



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με έδρα κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,
- Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,
- Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία υπεβλήθη 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **155.138,91 €** (= 310.277,82 € * 50%), διότι διαπιστώθηκε ότι δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε αμελλητί φορολογικό στοιχείο αξίας για την προμήθεια ανταλλακτικών αξίας 1.292.824,24 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 310.277,82 € από την εταιρεία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **149.466,27 €** (= 298.932,53 € * 50%), διότι διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας 1.245.552,19 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 298.932,53 € σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση για την πώληση ανταλλακτικών που προμηθεύτηκε από την εταιρεία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00 €**, διότι διαπιστώθηκε ότι για μεταφορά εμπορευμάτων που βρέθηκαν σε νταλικά-ψυγείο με αριθμό κυκλοφορίας(Βουλγαρίας) επί της οδούτην και που καταμετρήθηκαν εντός της ελεγχόμενης επιχείρησης την όπως περιγράφονται αναλυτικά στο από Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης και την έκθεση ελέγχου, δεν εξέδωσε συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα δελτίο αποστολής ή συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ή συνενωμένο στοιχείο διακίνησης με αξίας ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για υπολογισθείσα αξία 27.862,78 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 5 παρ. 8, 8 παρ. 1, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και του Ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Υποδιεύθυνση Α'- Τμήμα Α3 Προληπτικών Ελέγχων), η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, στις συνεργείο ελέγχου της εν λόγω Υπηρεσίας και σε συνεργασία με συνεργείο ελέγχου του Β' Τελωνείου Πειραιά πραγματοποίησε έρευνα-έλεγχο στον υπαίθριο χώρο έμπροσθεν της έδρας του, αυτοκινητιστή, επί της οδού Στον συγκεκριμένο υπαίθριο χώρο βρισκόταν φορτηγό ψυγείο με αριθμό κυκλοφορίας(Βουλγαρίας), εντός του οποίου βρέθηκαν φορτωμένα καινούρια (μη χρησιμοποιημένα) ανταλλακτικά αξεσουάρσυσκευασμένα όπως προέρχονται από το εργοστάσιο παραγωγής τους.

Κατά τη διαδικασία της έρευνας-ελέγχου δεν εντοπίστηκε ούτε επιδείχθηκε κάποιο στοιχείο διακίνησης. Μετά την παρέλευση τριών (3) ωρών στον τόπο του ελέγχου προσήλθε οπροσκομίζοντας στον έλεγχο το υπ' αριθμόνδελτίο αποστολής εκδόσεως της προσφεύγουσας. Το προσκομισθέν δελτίο αποστολής έφερε ημερομηνία δύο (2) ημέρες προ του ελέγχου, περιγραφή είδους «διάφορα πλαστικά σκουπίδια προερχόμενα από διαλογή σκραπ» και προορισμό Ουδεμία εξήγηση δόθηκε για το γεγονός ότι μέσα στο φορτηγό ψυγείο βρέθηκαν συσκευασμένα καινούρια ανταλλακτικά και όχι πλαστικά σκουπίδια από διαλογή σκραπ.

Την ίδια ημέρα διενεργήθηκε από το ίδιο κλιμάκιο αυτοψία στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, όπου εντοπίστηκαν αποθηκευμένα παρόμοια είδη ανταλλακτικών μάρκας, τόσο μέσα σε αποθήκες όσο και σε εξωτερικούς χώρους-όλα τοποθετημένα. Παράλληλα, εντοπίστηκαν από τον έλεγχο, μεταξύ άλλων:

- το υπ' αριθμόντιμολόγιο μηδενικής αξίας και περιγραφή «καταστροφή ανταλλακτικών για ανακύκλωση σκραπ» εκδόσεως της εταιρείας, με τα σχετικά δελτία αποστολής υπ' αριθμ., στα οποία περιγράφονταν αθροιστικά 65.421 τεμάχια ανταλλακτικών προς καταστροφή,
- εκτυπώσεις με λίστες ανταλλακτικών μάρκαςκαι τους κωδικούς τους,
- σχετικά ζυγολόγια και
- δύο (2) βεβαιώσεις εκδόσεως της ίδιας στις οποίες γίνεται αναφορά για παραλαβή από την εταιρεία ποσοτήτων σιδήρου σκραπ, παλαιών αυτοκινήτων και παλαιών ηλεκτρικών συσκευών προς καταστροφή (ήτοι αγαθών που είχαν μετακινηθεί με λοιπά δελτία αποστολής και όχι των επίμαχων ανταλλακτικών),

τα οποία και κατασχέθηκαν, συντασσομένης προς τούτο της υπ' αριθμόνΈκθεσης Κατάσχεσης.

Δεδομένων των ευρημάτων του ελέγχου, ακολούθησε η διαδικασία της σφράγισης από το κλιμάκιο ελέγχου του Β' Τελωνείου Πειραιά σε συνεργασία με στελέχη της Οικονομικής Αστυνομίας τόσο στο φορτηγό ψυγείο με αριθμό κυκλοφορίας(Βουλγαρίας) όσο και στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας.

Επίσης την ίδια ημέρα (.....) έτερο συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβη στην έδρα της εταιρείας, προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα-συλλογή στοιχείων σε σχέση με τα ανωτέρω γεγονότα που έλαβαν χώρα. Οι υπεύθυνοι της προσφεύγουσας έθεσαν στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- φωτοαντίγραφα των δελτίων αποστολής προς την προσφεύγουσα (τα οποία ταυτιζόνταν με αυτά που κατέσχεσε το έτερο κλιμάκιο ελέγχου από τις εγκαταστάσεις αυτής),
- δύο (2) βεβαιώσεις εκδόσεως της προσφεύγουσας για παραλαβή ποσοτήτων αγαθών προς καταστροφή (εκ των οποίων η μία (1) ταυτιζόταν με αυτήν που κατέσχεσε το έτερο κλιμάκιο ελέγχου από τις εγκαταστάσεις αυτής),
- φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ.δελτίων αποστολής προς την εταιρεία, στα οποία περιγράφονταν αθροιστικά 44.400 τεμάχια ανταλλακτικών επίσης προς καταστροφή.

Σε δεύτερο χρόνο και συγκεκριμένα στιςσυνεργείο ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, δυνάμει της υπ' αριθμόνεντολής ελέγχου, μετέβη στην έδρα της εταιρείας

προκειμένου να διενεργηθούν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις. Σε αυτό το στάδιο του ελέγχου, οι υπεύθυνοι της εν λόγω εταιρείας προσκόμισαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- κατάσταση απογραφής ειδών της (κλείσιμο της προηγούμενης των ευρημάτων χρήσης) από όπου προσδιορίστηκε η αξία των ανταλλακτικών που απεστάλησαν στην προσφεύγουσα (1.292.824,40 €) και στην εταιρεία (1.006.414,60 €) και
- πρωτόκολλα καταστροφής με καταστάσεις εμπορευμάτων, εκ των οποίων το πρώτο φέρει ημερομηνία

Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, λαμβάνοντας υπόψη συγκεκριμένα ευρήματα που αναλύονται διεξοδικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατέληξε στο πόρισμα ότι τα επίμαχα ανταλλακτικά δεν καταστράφηκαν, αλλά απεστάλησαν στην προσφεύγουσα και στην εταιρεία στα πλαίσια συναλλαγών πώλησης, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

Κατ' επέκταση των ανωτέρω, το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά στην προσφεύγουσα ήταν ότι:

- δεν προέβη στην αμελλητί έκδοση φορολογικού στοιχείου για την αγορά των επίμαχων ανταλλακτικών αξίας 1.292.824,24 €, από τη στιγμή που η πωλήτρια εταιρεία δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο πώλησης,
- δεν προέβη στην έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 1.245.552,19 € για την πώληση των ανταλλακτικών που προμηθεύτηκε από την εταιρεία Η εν λόγω αξία προσδιορίστηκε αφαιρώντας από τη συνολική αξία των αγορών που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα (1.292.824,24 €) τη συνολική αξία των ανταλλακτικών που βρέθηκαν όντως στο φορτηγό ψυγείο με τις βουλγαρικές πινακίδες (27.862,78 €) και στις εγκαταστάσεις της (19.409,27 €).

Η συνταχθείσα πορισματική έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου η τελευταία, ως αρμόδια για την παραλαβή της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας, να προβεί στον καταλογισμό των προβλεπόμενων προστίμων, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου Επεξεργασίας και περί μη εκπλήρωσης του ανατεθειμένου στη Φορολογική Αρχή βάρους της απόδειξης της στοιχειοθέτησης των αποδιδόμενων παραβάσεων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Α' 251), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«...»

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 υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.

...».

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ 1026/12-02-2018 (παρ Ι.Β) διευκρινίστηκε ότι: «[...] Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24 , 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). 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 με την ερμηνευτική εγκύκλιο Π. 4336/3162/Εγκ.10/10-07-1987 εφαρμογής του ΦΠΑ έγιναν δεκτά μεταξύ άλλων ότι: «**135 Βασική** επίσης υποχρέωση του υποκειμένου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων τιμολογίων και λοιπών στοιχείων. Ο νόμος αποδίδοντας ιδιαίτερη σημασία στη σπουδαία λειτουργία που επιτελεί το τιμολόγιο, το δελτίο λιανικής πώλησης κ.λπ. στο νέο φορολογικό σύστημα του ΦΠΑ, καθιέρωσε ρητά την ανωτέρω υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο. Στα τιμολόγια και τα άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφεται εκτός από την αξία της συναλλαγής και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή, για να είναι αφενός ευχερής ο έλεγχος και αφετέρου να διευκολύνεται ο αντισυμβαλλόμενος, που είναι υποκείμενος στο φόρο, να κάνει την έκπτωση του φόρου αυτού από το φόρο που αναλογεί στην αξία των εκροών του. Σε περίπτωση που η επιχείρηση απαλλάσσεται από το φόρο ή ο υποκείμενος στο φόρο παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες που απαλλάσσονται από το φόρο, είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας» για να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις κατά την άσκηση από τον αντισυμβαλλόμενο του δικαιώματος έκπτωσης φόρου [...] **Σχετικά με την υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο να αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει το ΦΠΑ και μάλιστα χωριστά, γεννάται θέμα στην περίπτωση που την υποχρέωση για την έκδοση του τιμολογίου έχει ο αγοραστής, είτε γιατί ο πωλητής των αγαθών αρνείται την έκδοση του τιμολογίου, είτε γιατί αυτός εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, είτε τέλος γιατί ο πωλητής των αγαθών δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο. (Σχετικές οι διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 8 και 9 του ΚΦΣ). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις αυτές γεννάται θέμα αν ο αγοραστής των αγαθών πρέπει να αναγράψει ΦΠΑ στο τιμολόγιο αγοράς ή τη διπλότυπη απόδειξη αγοράς που είναι υποχρεωμένος να εκδώσει σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις του ΚΦΣ. Σχετικά με το θέμα αυτό διευκρινίζουμε, ότι στο τιμολόγιο ή στην απόδειξη αγοράς που θα εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών στις πιο πάνω περιπτώσεις των παρ. 8 και 9 του άρθρου 20 του ΚΦΣ, δε θα υπολογίζεται και δε θα αναγράφεται ΦΠΑ. Η ρύθμιση αυτή άλλωστε είναι σύμφωνη και με τα όσα εφαρμόζονται στη φορολογία χαρτοσήμου σε ανάλογες περιπτώσεις, όπου δεν καταβάλλεται χαρτόσημο από τον αγοραστή των αγαθών, όταν ο πωλητής αρνείται την έκδοση τιμολογίου».**

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα, δεν προέβη στην αμελλητί έκδοση φορολογικού στοιχείου για την αγορά των επίμαχων ανταλλακτικών αξίας 1.292.824,24 €, από τη στιγμή που η πωλήτρια εταιρεία δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο πώλησης.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αγοράς, λόγω μη έκδοσης τιμολογίου από τον προμηθευτή της, ωστόσο στο τιμολόγιο αυτό δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α..

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α, παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται 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. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις της περ. ιε' της παρ. 1 και της περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12§4 του ν. 4474/2017 (Α' 80) και ισχύουν από 07/06/2017 σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1) Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...] ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

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

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, όπου το παραστατικό που έπρεπε να είχε εκδώσει η προσφεύγουσα δε θα περιελάμβανε Φ.Π.Α., το καταλογιστέο πρόστιμο με βάση την υπ' αριθμόνπράξη περιορίζεται στο ποσό των 1.000,00 €.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμόν 4049/2014 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) κρίθηκαν τα ακόλουθα (Σκέψη 7):

«Επειδή, όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της ότι η αναιρεσείουσα εταιρεία προέβη σε πωλήσεις εμπορευμάτων της άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων σε μόνη την διαπίστωση ποσοτικού ελλείμματος κατά την απογραφή, όπως αυτό είχε καταγραφεί στα βιβλία της εν λόγω εταιρείας. Περαιτέρω δε και το δικάσαν δικαστήριο κατέληξε ότι νομίμως αποδόθηκε στην αναιρεσείουσα εταιρεία παράβαση της πωλήσεως άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. με τη σκέψη ότι κατά την ένδικη χρήση προέκυψαν ποσοτικές διαφορές μεταξύ απογραφής των εμπορευμάτων (φυσική καταμέτρηση 31/1) και των λογιστικών υπολοίπων των τηρουμένων βιβλίων αποθήκης από τα υποκαταστήματα, μη δικαιολογούμενες από τα οικεία φορολογικά στοιχεία, γεγονός συνολογούμενο και από την εταιρεία. Όμως, η κρίση αυτή είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι το δικάσαν δικαστήριο συνήγαγε ότι συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση της αποδοθείσης παραβάσεως, ότι δηλαδή επωλήθησαν εμπορεύματα δίχως να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, συμπερασματικώς από μόνο το γεγονός του καταχωρισθέντος στα βιβλία της εταιρείας ελλείμματος απογραφής, ενώ οι προβληθέντες από την αναιρεσείουσα ισχυρισμοί αναφορικά με την ύπαρξη και την έκταση του φαινομένου των κλοπών, απωλειών κλπ. στα καταστήματά της στην Ελλάδα και διεθνώς, καθώς και τα προσκομισθέντα σχετικώς στοιχεία, με τα οποία η εταιρεία επιχείρησε να δώσει μία εναλλακτική εξήγηση στο έλλειμμα της απογραφής της εν

όψει και του μεγέθους αυτού σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά της, απερρίφθησαν συλλήβδην με την αιτιολογία ότι επιχειρήσεις του μεγέθους και της φήμης της αναιρεσεύουσας δύνανται να λαμβάνουν όλα τα πρόσφορα μέτρα ασφαλείας, με τα οποία «περιορίζονται ουσιωδώς τα φαινόμενα κλοπής, απώλειας ή φθοράς των προϊόντων από οποιονδήποτε». Όπως έχει η αιτιολογία αυτή, που καταφάσκει, καταρχήν, τα φαινόμενα κλοπής, απωλείας και φθοράς των προϊόντων στα καταστήματα της αναιρεσεύουσας καθώς και την αδυναμία εξαλείψεως του φαινομένου («περιορίζονται ουσιωδώς»), δεν μπορεί να στηρίξει την ως άνω κρίση ότι το σύνολο του ελλείμματος απογραφής της αναιρεσεύουσας κατά την επίδικη χρήση ισούται με αποκρυσβείσες πωλήσεις. Διάφορο, εξάλλου, είναι το ζήτημα της αδυναμίας της αναιρεσεύουσας να αποδείξει το ακριβές ύψος των κλοπών, αδυναμία που στη φορολογία εισοδήματος συνεπάγεται την προσθήκη της σχετικής ζημίας ως λογιστικής διαφοράς, η οποία προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη και, συνακόλουθα, φορολογείται, αλλά δεν αρκεί, ελλείψει συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων, για την στοιχειοθέτηση της παραβάσεως πωλήσεων άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων (πρβλ. άρθρο 42 παρ. 2 εδάφ. στ' του π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34, που αναφέρεται σε ποσοτικά ελλείμματα τα οποία δεν δύναται να αποδειχθεί ότι προέρχονται από αποκρυσβείσες πωλήσεις). Συνεπώς, η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται ανεπαρκώς αιτιολογημένη ως προς την κρίση της αυτή (πρβλ. ΣΤΕ 2440/2013) και πρέπει να αναιρεθεί [...].».

Επειδή στο ίδιο πλαίσιο, με την υπ' αριθμόν απόφαση της Υπηρεσίας μας, έχουν κριθεί τα εξής:

«Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση της παράβασης της απόκρυψης εσόδων με αποκρυσβείσα καθαρή αξία, η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των [...], κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ.. Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων (βλ. 5504/1998 ΔΕΦΑΘ)».

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2021.

Επειδή η ανωτέρω νομολογία περιλήφθηκε και στην υπ' αριθμόν απόφαση που εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας για την εταιρεία

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, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε ότι η προσφεύγουσα προέβη στην μεταπώληση ανταλλακτικών αξίας 1.245.552,19 € που είχε προμηθευτεί από την εταιρεία, από το γεγονός ότι δεν εντόπισε αυτά στις εγκαταστάσεις της ενώ τα είχε όντως παραλάβει σε προγενέστερο χρόνο.

Επειδή ωστόσο, η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης τυγχάνει αντικειμενική, με την έννοια ότι είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του χρόνου και του πλήθους των συναλλαγών, στοιχεία που σε κανένα σημείο της οικείας Έκθεσης Ελέγχου δεν προσδιορίζονται από τον έλεγχο.

Επειδή όπως προελέχθη, αναφορικά με τις ποσότητες των ανταλλακτικών που εντοπίστηκαν στο φορτηγό-ψυγείο με τις βουλγαρικές πινακίδες, ο έλεγχος δεν καταλόγισε πρόστιμο. Ωστόσο, κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας, δύναται να επιβληθεί πρόστιμο, υπό το πρίσμα ότι μπορούν να προσδιοριστούν:

- ο χρόνος της συναλλαγής (ο χρόνος έκδοσης του υπ' αριθμόνδελτίου αποστολής που προσκόμισε ο αυτοκινητιστήςμε Α.Φ.Μ.) και
- το πλήθος των συναλλαγών (μία (1) συναλλαγή είτε με τον ιδιοκτήτη του φορτηγού είτε με το πρόσωπο για το οποίο προορίζονταν τα αγαθά, σε περίπτωση που το φορτηγό είναι Δημοσίας Χρήσεως).

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθμόνπράξη θα πρέπει να τροποποιηθεί, με την έννοια ότι θα πρέπει να επιβληθεί μόνο το πρόστιμο που αναλογεί στην ποσότητα που εντοπίστηκε εντός του φορτηγού και της οποίας η αξία ανερχόταν σε 27.862,78 €.

Επειδή η (κατά το μεγαλύτερο μέρος) διαγραφή του ανωτέρω προστίμου με την παρούσα λόγω μη στοιχειοθέτησης της αντικειμενικής παράβασης της μη έκδοσης στοιχείων είναι ανεξάρτητη από τυχόν καταλογισμούς ενδεχόμενων μελλοντικών ελέγχων στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία Φ.Π.Α..

Επειδή δεν προβάλλεται κάποιος επιμέρους ισχυρισμός αναφορικά με την υπ' αριθμόνΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ..

Επειδή και με την υπ' αριθμόν απόφαση της Υπηρεσίας μας για την εταιρεία, διαγράφηκε το επιβληθέν πρόστιμο με το ίδιο αιτιολογικό, ήτοι μη προσδιορισμός εκ μέρους του ελέγχου του χρόνου και του πλήθους των συναλλαγών.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και:

- την τροποποίηση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ.,
- την τροποποίηση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. και
- την επικύρωση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ.

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Α)Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017
Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **1.000,00 €**

Β)Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **3.343,54 €** (= 27.862,78 € * 24% * 50%)

Γ)Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **1.000,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.