



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 363

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, Θέση, Τ.Κ....., κατά των:

Α) με αριθμό/25-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.5 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

Β) με αριθμό/25-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και

Γ) με αριθμό/25-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 30-10-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την από 30-01-2025 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου βάσει της με αριθμό/15-01-2025 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

Επί της από 23-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε μεταβολή εργασιών στις 19-10-2021 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

Α) Με τη με αριθμό/25-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.5 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00 €**, λόγω μη έκδοσης τιμ. αγοράς, τίτλου κτήσης ή άλλων αντίστοιχα παραστατικών αξίας για ποσότητες μειονεκτικού και έξτρα παρθένου ελαιολάδου που πουλήθηκαν σε διάφορες οντότητες, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ.8 και 9 του άρθρου 5 και των παρ.10 και 11 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Β) Με τη με αριθμό/25-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **8.608,07 €**, λόγω μη έκδοσης πλήθους φορολογικών στοιχείων αξίας ή τουλάχιστον ένα (1) (Τιμ. Πώλησης) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 13%, για πώληση έξτρα παρθένου ελαιολάδου συνολικής αξίας 59.057,50 € (ήτοι, καθαρή αξία 52.263,27 €, αξία ΦΠΑ 6.794,23 €) και για πώληση μειονεκτικού ελαιολάδου συνολικής αξίας 90.590,50 € (ήτοι, καθαρή αξία 80.168,59 €, αξία ΦΠΑ 10.421,91 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

Γ) Με τη με αριθμό/25-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.603,71 €**, λόγω μη έκδοσης πλήθους φορολογικών στοιχείων αξίας ή τουλάχιστον ένα (1) (Τιμ. Πώλησης) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 13%, για πώληση έξτρα παρθένου ελαιολάδου συνολικής αξίας 80.033,75 € (ήτοι, καθαρή αξία 70.826,33 €, αξία ΦΠΑ 9.207,42 €), κατά παράβαση

των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **26-09-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και **αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...../05-01-2024 εντολή μερικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των ν.4987/2022 και 5104/2024 (ΚΦΔ) στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Αιτία έκδοσης της ως άνω εντολής αποτέλεσε το υπ' αριθμ. ΕΜΠ/16-12-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας, στο οποίο γίνεται αναφορά ότι ο προσφεύγων διαπράττει μεγάλη φοροδιαφυγή και συγκεκριμένα, ότι αγοράζει λάδι από ελαιοτριβεία και παραγωγούς χωρίς να εκδίδει φορολογικά στοιχεία.

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με τα υπ' αριθμ./19-01-2024 και/19-01-2024 έγγραφα, αντίστοιχα, κοινοποίησε στον ελεγχόμενο την ως άνω εντολή ελέγχου και παράλληλα, του γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ακολούθως, με το υπ' αριθμ./22-01-2024 έγγραφο, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν τα ακόλουθα:

α) τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ ληφθέντα φορολογικά στοιχεία χρήσεων 2018 – 2019),

β) αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο απογραφής χρήσεων 2018 – 2019),

γ) Τιμολόγια Αγορών, Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης (καθώς και ενδοκοινοτικών πωλήσεων) και

δ) τραπεζικά παραστατικά στοιχεία εξόφλησης άνω των 500,00 ευρώ.

Τα ανωτέρω έγγραφα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην ηλεκτρονική θυρίδα του ελεγχόμενου, μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί στην Α.Α.Δ.Ε, με αρ. καταχώρησηςκαι ημερ. ανάρτησης 22-01-2024 και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στην ως άνω Πρόσκληση και προσκόμισε στη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το αριθ. πρωτ. ../24-01-2024 τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και αρχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις ακολουθώντας τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης και επέλεξε για τη χρήση 2018 και 2019 τα είδη μειονεκτικό και παρθένο ελαιόλαδο.

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας συνέταξε το υπ' αριθ./01-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου / Κλήση σε ακρόαση και τον υπ' αριθ./1-08-2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην ηλεκτρονική θυρίδα του ελεγχόμενου, μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί στην Α.Α.Δ.Ε, με αρ. καταχώρησης και ημερ. ανάρτησης 01-08-2024 και τα οποία αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα.

Επί του ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων δεν διατύπωσε εγγράφως απόψεις και ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, την οποία απέστειλε με το αριθ. πρωτ./10-09-2024 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ Πύργου λόγω αρμοδιότητας. Ακολουθώντας, η Δ.Ο.Υ Πύργου με βάση την ανωτέρω έκθεση ελέγχου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή
2. Να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τα ακόλουθα:

Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση της παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων - Εσφαλμένη διενέργεια κλειστής αποθήκης (δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο εύλογο ποσοστό φύρας) – Νομική και ουσιαστική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων οριστικών καταλογιστικών πράξεων λόγω εσφαλμένων συμπερασμάτων του ελέγχου κατά την εφαρμογή της μεθόδου της κλειστής αποθήκης

Επιπλέον, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το Α.Π. ΔΕΔ/06-02-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζει στοιχεία και ζητά να διενεργηθεί επανεξέταση της υπόθεσης με αναπομπή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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...

...

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...

...

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, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

- α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή
- β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
 - β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
 - γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
 - δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
 - ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.
3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 11 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.
- β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.5 και 6 του άρθρου 57 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«5. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο **πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χιλίων (1.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.**

...

6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο **πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.** Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 65 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, επιπλέον στην από 09-09-2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 και 5104/2024 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ. 5-7):

«...

6. Καταλογισθείσες παραβάσεις

Σε βάρος της οντότητας «.....», ... καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις των διατάξεων των Ν. 4308/2014 & Ν. 4987/2022.

Φορολογικό Έτος 2018 (Περίοδος από 1/1/18 έως 31/12/2018)

1) α) Από το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2018, **δεν εκδώσατε πλήθος φορολογικών στοιχείων ή τουλάχιστον (1) ένα φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης) για την πώληση έξτρα παρθένου ελαιόλαδου (κιλά 23.623,00 X 2,50 ευρώ = 59.057,50 ευρώ, (καθαρής αξίας 52.263,27 πλέον Φ.Π.Α 13% 6.794,23 ευρώ = 59.057,50 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 8, 9, 10, 11 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 2859/2022, ήτοι επιβαλλόμενο ποσό προστίμου 6.794,23 : 50% ΦΠΑ = 3.397,12 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 10 και 13 του Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), και το άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπου επιβάλλονται κατά περίπτωση οι κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 6 Ν. 5104/2024. Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη η τιμή 2,50 ευρώ το κιλό που αποτελεί το μέσο όρο πώλησης του έτους 2018.**

...

β) Από το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2018, **δεν εκδώσατε πλήθος φορολογικών στοιχείων ή τουλάχιστον (1) ένα φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης) για την πώληση μειονεκτικού ελαιόλαδου (κιλά 77.027,00 - 16.633,33 (Απογραφή έτους 2017) = 60.393,67 X 1,50 ευρώ = 90.590,50 ευρώ, (καθαρής αξίας 80.168,59 πλέον Φ.Π.Α 13% 10.421,91 ευρώ = 90.590,50 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 8, 9, 10, 11 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 2859/2022, ήτοι επιβαλλόμενο ποσό προστίμου 10.421,91 : 50% ΦΠΑ = 5.210,95 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 10 και 13 του Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), και το άρθρο 38 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπου επιβάλλονται κατά περίπτωση οι κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.6 Ν.5104/2024.**

Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη η τιμή 1,50 ευρώ το κιλό που αποτελεί το μέσο όρο πώλησης του έτους 2018.

...

Φορολογικό Έτος 2019 (Περίοδος από 1/1/19 έως 31/12/2019)

2) Από το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019, **δεν εκδώσατε πλήθος φορολογικών στοιχείων ή τουλάχιστον (1) ένα φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης) για την πώληση έξτρα παρθένου ελαιόλαδου (κιλά 37.225,00 X 2,15 ευρώ = 80.033,75 ευρώ, (καθαρής αξίας 70.826,33 πλέον Φ.Π.Α 13% 9.207,42 ευρώ = 80.033,75 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 8, 9, 10, 11 του Ν. 4308/2014 σε**

συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 2859/2022, ήτοι **επιβαλλόμενο ποσό προστίμου 9.207,42 : 50% ΦΠΑ = 4.603,71 ευρώ**, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 10 και 13 του Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α΄ 58/19.04.2024), και το άρθρο 38 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπου επιβάλλονται κατά περίπτωση οι κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.6 Ν.5104/2024.

Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη η τιμή 2,15 ευρώ το κιλό που αποτελεί το μέσο όρο πώλησης του έτους 2019.

...

3) Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019 διαπιστώθηκε ότι:

α) **Μη έκδοση τιμολογίου αγοράς, τίτλου κτήσης, ή άλλων αντίστοιχα παραστατικών αξίας για ποσότητα 4.521,00 κιλά μειονεκτικού ελαιόλαδου** που πουλήσατε στην οντότητα «.....» στις 03-01-2018 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 και των παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση ιε΄ και της παραγράφου 2 περίπτωση η΄ του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 57 παρ. 5 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) με την επιφύλαξη της υποτροπής του αρθρ. 67 Ν. 5104/24.

β) **Μη έκδοση τιμολογίου αγοράς, τίτλου κτήσης, ή άλλων αντίστοιχα παραστατικών αξίας για ποσότητα 5.227,00 κιλά έξτρα παρθένου ελαιόλαδου** που πουλήσατε στην οντότητα «.....» στις 24-04-2019 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 και των παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση ιε΄ και της παραγράφου 2 περίπτωση η΄ του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 57 παρ. 5 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) με την επιφύλαξη της υποτροπής του αρθρ. 67 Ν. 5104/24.

γ) **Μη έκδοση τιμολογίου αγοράς, τίτλου κτήσης, ή άλλων αντίστοιχα παραστατικών αξίας, συνολικής ποσότητας 60.690,67 κιλά μειονεκτικού ελαιόλαδου** που πουλήσατε το έτος 2019 στις παρακάτω οντότητες, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ
.....	24-01-2019	12.536,67
.....	20-02-2019	6.015,00
.....	21-03-2019	25.559,00
.....	25-10-2019	16.580,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ		60.690,67

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 και των παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση ιε΄ και της παραγράφου 2 περίπτωση η΄ του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 57 παρ. 5 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) με την επιφύλαξη της υποτροπής του αρθρ. 67 Ν. 5104/24.

...».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται:

- Τιμολόγια αγορών για τα έτη 2018 και 2019
- Τιμολόγια πώλησης για τα έτη 2018 και 2019
- Δελτία αποστολής – CMR για τα έτη 2018 και 2019
- Καταθετήρια πληρωμών συναλλαγών για τα έτη 2018 και 2019
- Χημικές αναλύσεις μετατροπής ελαιολάδου σε λαμπάντε
- Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο αναφορικά με την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή, τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία αναπέμφθηκαν με τη με αριθμό/15-01-2025 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Πύργου) προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, στην από 30-01-2025 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.5104/2024 της ελεγκτικής αρχής αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...»

2. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

...

Σχετικά με τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία αναφέρονται τα εξής:

Α) Σχετικά με τα φορολογικά παραστατικά που αφορούν αγορές - πωλήσεις παρθένου και μειονεκτικού ελαιολάδου διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στον πίνακα αποθεμάτων παρθένου ελαιολάδου χρήσης 2018 που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΩΝ κατά τον έλεγχο κλειστής αποθήκης (ως ηλεκτρονικά αρχεία/συνημμένο CD στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας), τα παρακάτω:

- Το υπ' αριθμ...../23.11.2018 χειρόγραφο Τιμολόγιο Πώλησης 5.420 kg παρθένου ελαιολάδου προς την επιχείρηση συνολικής αξίας 12.303,40 €, άνευ Φ.Π.Α.
- Το υπ' αριθμ...../01.12.2018 χειρόγραφο Τιμολόγιο Πώλησης 2.817 kg παρθένου ελαιολάδου προς την επιχείρηση καθαρής αξίας 7.634,07 €, πλέον ΦΠΑ 13% αξίας 992,43 €, ήτοι συνολικής αξίας 8.626,50 €.
- Το υπ' αριθμ...../12.12.2018 χειρόγραφο Τιμολόγιο Πώλησης 2.890 kg παρθένου ελαιολάδου προς την επιχείρηση, καθαρής αξίας 7.947,50 €, πλέον ΦΠΑ 13% αξίας 1.033,17 €, ήτοι συνολικής αξίας 8.980,67 €.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από τις εγγραφές στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων Εξόδων της επιχείρησης για τις χρήσεις 2018 διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία.

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στο αρχείο αποθεμάτων που αφορά αγορά/πώληση παρθένου ελαιολάδου έτους 2018, συνεπώς δεν υπολογίσθηκαν στην στήλη των πωλήσεων κατά τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης.

Μετά τα παραπάνω αναφερόμενα επαναπροσδιορίζεται από τον παρόντα έλεγχο το τελικό απόθεμα παρθένου ελαιολάδου στις 31/12/2018 που προσδιορίσθηκε με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών, με την προσθήκη συνολικής πωληθείσας ποσότητας 11.127,00 kg ,ως κάτωθι:

...

Προσδιορισθείσα αξία παρθένου ελαιολάδου 12.496,00 X 2,50 € = 31.240,00 €, ήτοι καθαρή αξία 27.646,01 € πλέον Φ.Π.Α. 3.593,99 €.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 - 31/12/2018, μετά την προσκόμιση από την ελεγχόμενη οντότητα με την ενδικοφανή προσφυγή των υπ' αριθμ...../23.11.2018,/01.12.2018 και/12.12.2018 χειρόγραφων Τιμολογίων Πώλησης που έχει καταχωρήσει στα λογιστικά της βιβλία, διαπιστώνεται σύμφωνα με το συμπληρωματικό έλεγχο, ότι δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο για την πώληση έξτρα παρθένου ελαιολάδου 12.496 κιλών, συνολικής καθαρής αξίας 27.646,01 € πλέον Φ.Π.Α. 3.593,99 €.

Β) Ο προσφεύγων προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή ως νέο στοιχείο (στην από 09/09/2024 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών δεν αναφέρεται στα προσκομισθέντα στοιχεία ότι παρέδωσε Δ.Α. Σειρά Β'), αντίγραφο του με αριθ.5 ΣΒ /18-12-2017 Δελτίου Αποστολής και αντίγραφο CMR και ισχυρίζεται ότι μεταφέρθηκαν προς την αλλοδαπή επιχείρηση προς φύλαξη 14.095 κιλά μειονεκτικό ελαιόλαδο το οποίο τελικά πωλήθηκε στην ίδια επιχείρηση με το αριθ...../03-01-2018 Τιμολόγιο Πώλησης. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Στο ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ με α/α .../03-01-2018, δεν αναγράφονται σχετικά παραστατικά.
- Η προσκομισθείσα διεθνής φορτωτική (CMR) αναγράφει ως επιχείρηση μεταφοράς των εμπορευμάτων την επιχείρηση - παραλήπτη των εμπορευμάτων και περιέχει ελλιπή στοιχεία καθώς δεν αναγράφονται στοιχεία οδηγού μεταφορικού μέσου, στοιχεία μεταφορικού μέσου (στο πεδίο 23 δυσδιάκριτα αναγράφονται στοιχεία που δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν αφορούν αριθ. κυκλ. μεταφορικού μέσου), δεν υπάρχει σφραγίδα της αλλοδαπής εταιρείας, στο πεδίο υπογραφής οδηγού μεταφορικού μέσου αναγράφεται η επωνυμία της αλλοδαπής επιχείρησης, δεν υπάρχει σφραγίδα και ημερομηνία παραλαβής των εμπορευμάτων, δεν υπάρχουν επισυναπτόμενα έγγραφα, ήτοι στοιχεία προαπαιτούμενα για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς των εμπορευμάτων (η διεθνής φορτωτική συμπληρώνεται, σύμφωνα με την από 19 Μαΐου 1956 Διεθνή Σύμβαση που ισχύει για τη διεθνή μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς (C.M.R.), η οποία κυρώθηκε από την Ελλάδα με τον Ν.559/1977, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το από 5-7-1976 πρωτόκολλο της Γενεύης (που κυρώθηκε με τον ν.1533/1986)).

...

Όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων προσκόμισε ως μοναδικό στοιχείο της μεταφοράς αντίγραφο διεθνούς φορτωτικής (CMR) με ελλιπή στοιχεία, ενώ κανένα άλλο στοιχείο δεν προσκόμισε που να αποδεικνύει ότι η φυσική μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε στις 18/12/2017, όπως ισχυρίζεται.

...

Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην απογραφή έναρξης της 01/01/2018 έχει καταγραφεί ποσότητα μειονεκτικού ελαιόλαδου 9.574,00 κιλών, συνεπώς η ποσότητα 14.095 κιλών που μεταφέρθηκε προς φύλαξη σε χώρα της αλλοδαπής όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν έχει καταχωρηθεί στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο απογραφής) και δεν αποδεικνύεται από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία.

...

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δεν είναι ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ότι στις 18/12/2017 μετέφερε προς

φύλαξη 14.095 κιλά μειονεκτικό ελαιόλαδο σε χώρα της αλλοδαπής ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του είναι αναπόδεικτοι.

Γ) Σχετικά με τα λοιπά επισυναπτόμενα στοιχεία ήτοι καταθετήρια πληρωμών συναλλαγών για τα έτη 2018 & 2019, πιστοποιητικά δοκιμών (οι χημικές αναλύσεις) κλπ. που προσκομίσθηκαν ως νεότερα στοιχεία, αφού εξετάστηκαν από τον παρόντα έλεγχο, δεν αποτελούν στοιχεία που μπορούν να μεταβάλουν τα αποτελέσματα του διενεργούμενου ελέγχου, όπως προσδιορίζονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών.

...

3. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση όλα τα παραπάνω αναφερόμενα, από τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύπτουν τα εξής:

- Επαναπροσδιορισμός του προστίμου της με αριθμ...../25-09-2024 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου ως προς την περίπτωση α) ως εξής:

α) Δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων αξίας ή τουλάχιστον ένα (1) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 13% για την πώληση έξτρα παρθένου ελαιολάδου 12.496,00Kg X 2,50 € = 31.240,00 €, ήτοι καθαρή αξία 27.646,01 € πλέον Φ.Π.Α. 3.593,99 €.

Προσδιορισμός προστίμου: 3.593,99 € X 50% = 1.797,00 €

Συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο της με αριθμ.595/25-09-2024 Πράξης επιβολής προστίμου:

(α) 1.797,00 € πλέον (β) 5.210,95 €, ήτοι 7.007,95 € (> 250,00 €)

- Εκτός από τις παραπάνω διαφορές τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι ικανά να τροποποιήσουν τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου.

...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/25-09-2024 ΚΑΙ/25-09-2024 ΠΡΑΞΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 57 ΠΑΡ.6 ΤΟΥ ΚΦΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ.4 του Κ.Δ.Δ. (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), 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, 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 1526/2012.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, “Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Ομοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ.”.

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων. Αντ’ αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο, μη προσδιορίζοντας τον ακριβή αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ’ ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της υπόθεσης δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΤΕ 1503/1998, ΣΤΕ 224/1993, ΣΤΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, δεν αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων περιπτώσεων για τις οποίες ο προσφεύγων παρέλειψε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία για τις υπό κρίση παραβάσεις, αυτές πρέπει να διαγραφούν.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με την έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση της παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων γίνεται αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/25-09-2024 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 57 ΠΑΡ.5 ΤΟΥ ΚΦΔ

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 παρ.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, στην εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη γίνεται αναφορά για **συγκεκριμένες ποσότητες** μειονεκτικού και έξτρα παρθένου ελαιόλαδου που πουλήθηκαν χωρίς την έκδοση τιμ. αγοράς, τίτλου κτήσης ή άλλων αντίστοιχα παραστατικών αξίας **σε συγκεκριμένες οντότητες και σε συγκεκριμένο χρόνο**, με βάση τα αναγραφόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Συνεπώς, **ορθά** εκδόθηκε η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 23-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) την **επικύρωση** της με αριθμό/25-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.5 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

Β) την **ακύρωση** της με αριθμό/25-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και

Γ) την **ακύρωση** της με αριθμό/25-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Α) Η με αριθμό/25-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.5 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου **500,00 €**

Β) Η με αριθμό/25-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου **0,00 €**

Γ) Η με αριθμό/25-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου **0,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.