



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2910

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

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 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 1064/12.04.2017 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/30-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 (πρώην παρ.1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2023 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30/05/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την από 15/10/2024 Έκθεση Συμπληρωματικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επί της με αριθμό/30-09-2024 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

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

Επί της από 28-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/30-04-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 (πρώην παρ.1 άρθρου 58Α του ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2023 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **4.238,01€**, διότι δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας για την πώληση 5.667,41 κιλών ελαιόλαδου συνολικής αξίας 36.838,16 € (καθαρή αξία 32.600,14 € πλέον ΦΠΑ 13 % αξίας 4.238,01 €) και κατόπιν υποτροπής (Π.Ε.Π./2023), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,12,13 του ν.4308/2014 και των άρθρων 1,2,13,23,28,62 του ν.4987/2022 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν.5104/2024.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 30/04/2024 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρου 58Α του ν.4987/2022) της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2023.

Κατόπιν της ως άνω εντολής διενεργήθηκε επιτόπιος προληπτικός έλεγχος στις 03/12/2023 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο

Οι αρμόδιοι υπάλληλοι προέβησαν σε ποσοτική καταμέτρηση του που βρισκόταν κατά την ημέρα και ώρα του ελέγχου στις δεξαμενές της επιχείρησης (έλεγχος κλειστής αποθήκης). Η καταμετρηθείσα ποσότητα ανήλθε σε 28.441,00 κιλά λάδι.

Το απόθεματης προηγούμενης περιόδου 2022 - 2023, ήτοι της 30ης/09/2023 ήταν 10.406,68 κιλά.

Καθώς η επιχείρηση τηρούσε ηλεκτρονικό πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης, από το οποίο εξέδιδε τα φορολογικά της στοιχεία, ο έλεγχος έλαβε εκτυπώσεις για την κίνηση του ελαιόλαδου κατά την ελαιοκομική περίοδο 2023-2024 (ήτοι από 01/10/2023 και μεταγενέστερα).

Από τις ως άνω εκτυπώσεις προέκυψε ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για την τρέχουσα ως κάτωθι:

Για δικαιώματα για ποσότητα 5.174,00 κιλά.

Για φύλαξη τρίτων: 17.431,15 κιλά.

Για πωλήσεις: 2.932,23 κιλά.

Βάσει των ανωτέρω συμπληρώθηκε ο ακόλουθος πίνακας:

Ανάλυση	Ποσότητα (σε κιλά)
Απόθεμα προηγούμενης (30/09/2023)	10.406,68
Αγορές τρέχουσας	4.028,81
Δικαιώματα	5.174,00
Φύλαξη τρίτων	17.431,15
ΣΥΝΟΛΟ (I)	37.040,64
Πωλήσεις	2.932,23
ΣΥΝΟΛΟ (II)	34.108,41
Καταμετρηθείσα Ποσότητα (III)	28.441,00
Προκύπτουσα Διαφορά (II – III) Έλλειμμα	5.667,41

Η προκύπτουσα διαφορά, όπως αποτυπώνεται στον παραπάνω πίνακα ανέρχεται σε 5.667,41 κιλά. Κατά συνέπεια διαπιστώθηκε η μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας για την πώληση 5.667,41 κιλών ελαιόλαδου, αξίας τουλάχιστον 6,5 ευρώ ανά κιλό, ήτοι συνολικής αξίας 36.838,16 ευρώ (καθαρή αξία 32.600,14 € πλέον ΦΠΑ 13% αξίας 4.238,01 ευρώ).

Σημειώνεται ότι εκ παραδρομής στο πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης αναγράφηκε στην απογραφή ελαιοκομικής περιόδου 2022 - 2023 απόθεμα 10.955,00 κιλά με αποτέλεσμα να προκύπτει διαφορά από την καταμετρηθείσα ποσότητα 6.215,73 κιλά αντί του ορθού αποθέματος 10.406,68 κιλών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Το συμπέρασμα της φορολογικής αρχής περί ελλείματος στο απόθεμα οφείλεται σε λανθασμένο μαθηματικό υπολογισμό. Συγκεκριμένα, στην ποσότητα για φύλαξη τρίτων (17.431,15 κιλά) περιλαμβάνεται και το απόθεμα περιόδου 2022 (10.406,68 κιλών).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.5104/2024:

«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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή

β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4308/2014:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.5104/2024:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της έκτης παραγράφου του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 παρ.1 του ν.4987/2022).

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο

χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή υπολόγισε εκ παραδρομής την ποσότητα των 10.406,68 κιλών δύο φορές και προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει τα κάτωθι στοιχεία:

1. Αντίγραφο κατάστασης με τίτλο «Σύνολα Φύλαξης ανά Παραγωγό και Είδος», από 01/10/2022 έως 01/10/2023 και υπόλοιπο 10.406,68 κιλά
2. Αντίγραφο κατάστασης με τίτλο «Σύνολα Φύλαξης ανά Παραγωγό και Είδος», από 01/10/2023 έως 03/12/2023 και υπόλοιπο 17.431,18 κιλά

Επειδή, σύμφωνα με την από 30/05/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι το απόθεμα της προηγούμενης ανερχόταν σε 10.406,68 κιλά και το απόθεμα της τρέχουσας σε 7.024,47 κιλά, προκύπτει από εγγραφές που τηρεί στα λογιστικά του αρχεία.

Επειδή, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτει ότι το σύνολο της ποσότητας για φύλαξη στις 03/12/2023 ήταν 17.431,18 κιλά, εκ των οποίων τα 10.406,68 κιλά υπήρχαν την 01^η/10/2023.

Επειδή περαιτέρω, εάν γίνει δεκτό ότι η ποσότητα των 10.406,68 κιλών αποτελεί την ποσότητα φύλαξης τρίτων την 01^η/10/2023 τότε δεν προκύπτει το «Απόθεμα προηγούμενης ελαιοκομικής περιόδου» (της επιχείρησης, πέραν των ποσοτήτων για φύλαξη).

Για τους ανωτέρω λόγους, η υπόθεση αναπέμφθηκε, με την με αριθμό/30-09-2024 **Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.**, στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16/10/2024 Έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

“.....Από τον αρχικό διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το απόθεμα της προηγούμενης 2022-2023 (ήτοι έως 30/9/2023) της επιχείρησης ήταν 10.406,68 K g , πέραν των ποσοτήτων για φύλαξη.

Η διαπίστωση αυτή βασίστηκε σε κατάσταση που ο ίδιος ο ελεγχόμενος παρέδωσε κατά τον έλεγχο από το εμπορικό πρόγραμμα που τηρούσε και αφορά που ανήκε στην επιχείρηση. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το παραληφθέν από τον έλεγχο «Ημερολόγιο Πωλήσεων» η επιχείρηση προέβη ενδεικτικά σε πωλήσεις στις 3/10/2023, 5/10/2023 και 6/10/2023 χωρίς να έχει απόθεμα, ενώ σύμφωνα με το παραληφθέν από τον έλεγχο «Ημερολόγιο Αγορών» η επιχείρηση την τρέχουσα 2023-2024 προέβη σε αγορά ελαιόλαδου από τις 10/10/2023 και μετά.

Σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση δεν μπορεί να προβαίνει σε πωλήσεις εάν δεν είχε απόθεμα από την προηγούμενη ελαιοκομική περίοδο.

Ο ελεγχόμενος με τους ισχυρισμούς του, ότι δεν είχε απόθεμα εκτός από το απόθεμα που προέρχεται από φύλαξη τρίτων, θέτει εν αμφιβόλω τις πωλήσεις του.

Όσον αφορά τα προσκομισθέντα στοιχεία στην ΔΕΔ ο παρών έλεγχος διαπιστώνει ότι η κατάσταση που μας παραδόθηκε από τον ελεγχόμενο στον επιτόπιο έλεγχο ως «Αρχείο

Αποθεμάτων 30/9/2023» μετονομάσθηκε σε «Κατάσταση προς φύλαξη παραγωγών περιόδου 2022» και με την ονομασία αυτή προσκομίσθηκε στην ΔΕΔ.”.

Επειδή, κατόπιν των στοιχείων που προστέθηκαν στον φάκελο της υπόθεσης από τη διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων δυνάμει της με αριθμό/11-10-2024 εντολής συμπληρωματικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ήτοι αντίγραφα των ημερολογίων αγορών και πωλήσεων της υπό κρίση περιόδου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην με αριθμό πρωτ./02-05-2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, 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 28-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό/2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2023.

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

Φορολογικό Έτος 2023

Πρόστιμο άρθρου 57 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α του ν.4987/2022) **4.238,01 €**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.

