



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 21/12/2017

Αριθμός Απόφασης: 6489

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 03/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, κατά της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ.58Α του ν.4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ.58Α του ν.4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 16/06/2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθ.58^A του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 500,00 €, για το φορολογικό έτος 2017, λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4174/2013. Η προσφεύγουσα τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Η παράβαση, αφορά τη μη έκδοση, κατά την 15/05/2017, στοιχείου διακίνησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την μεταφορά μίας αντλίας CARPARI CMDO60N+011041N και ενός ΚΙΤ ΣΤΕΡΕΩΣΗΣ ΑΝΤΛΙΑΣ SM 002/SFY''/3 σε άγνωστο παραλήπτη, κατά παράβαση των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 16/06/2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

«Την 15-05-2017 και ώρα 08:30 περίπου στην θέση-..... ελεγκτές της ΔΟΥ Μυτιλήνης σταμάτησαν το υπ αριθμ. της εταιρίας μας στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου και ζήτησαν τα συνοδευτικά παραστατικά για μια αντλία και τον συνοδευτικό της εξοπλισμό που μεταφέραμε με προορισμό την Το όχημα το οδηγούσε ο κος μέλος και εταίρος της ΙΚΕ. Παραδόθηκε στους ελεγκτές το τιμολόγιο δελτίο αποστολής με αριθμό/2017 και ώρα έκδοσης 20:07 με τόπο αποστολής την έδρα μας (.....) και προορισμό την έδρα της, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στο συνημμένο παραστατικό. Προς έκπληξη του κου οι ελεγκτές του ανέφεραν ότι δεν προβλέπεται η προγενέστερη έκδοση δελτίου αποστολής ή τιμολογίου ως συνοδευτικού εγγράφου και θεωρούν ότι δεν δύναται να το δεχθούν και ήταν σαν να μην το είχε μαζί του.

Διευκρινίστηκε στους ελεγκτές ότι το παραστατικό εκδόθηκε την Παρασκευή το απόγευμα όταν πραγματοποιήθηκε το δρομολόγιο προς την χωρίς όμως να παραληφθεί από εκείνους, διότι απουσίαζε ο υπεύθυνος. Επομένως υποχρεωθήκαμε και επαναλάβουμε το δρομολόγιο την Δευτέρα το πρωί τη στιγμή που ελεγχθήκαμε. Η εξέδωσε και την συνημμένη βεβαίωση ότι την Παρασκευή 12-05-2017 δεν παρελήφθη η αντλία ή ο συνοδευτικός εξοπλισμός.

Κατόπιν οι ελεγκτές με βάση το παραστατικό που τους επεδείχθη αναγράψανε τα στοιχεία της αντλίας λεπτομερώς καθώς και του συνοδευτικού της εξοπλισμού παράλληλα με την συνολική τιμή πώλησης. Τα στοιχεία που αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου για την αντλία και τα συνοδευτικά της προέρχονται από το συνοδευτικό παραστατικό και όχι από αυτοψία της αντλίας της ίδιας αφού ήταν συσκευασμένα σε κιβώτια τα οποία δεν άνοιξαν οι ελεγκτές.

Με βάση τα ανωτέρω, επέμενε ο οδηγός ότι το συνοδευτικό παραστατικό είχε εκδοθεί νομότυπα και έπρεπε οι ελεγκτές να το δεχθούν. Εκείνοι όμως επέμειναν στην θέση τους ότι ήταν σαν να μην είχαμε παραστατικό διακίνησης μαζί μας στο δρομολόγιο και δεν θα το λάβουμε υπόψη τους.

Στη συνέχεια συνέταξαν σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινό προσδιορισμό προστίμου με τα στοιχεία του τιμολογίου-δελτίου αποστολής μας αναγράφοντας όμως παράλληλα ότι δεν είχαμε εκδώσει καθόλου συνοδευτικό έγγραφο. Ο κος τους ανέφερε ότι δεν συμφωνούσε με την αναγραφή περί μη έκδοσης συνοδευτικού αφού *και είχε εκδοθεί και είχε επιδειχθεί στον έλεγχο.*

Στη συνέχεια τα δύο έγγραφα των ελεγκτών *δεν παρελήφθησαν από τον κο* διότι τους ξεκαθάρισε ότι δεν συμφωνούσε με την αναγραφή περί μη έκδοσης συνοδευτικού και τον καταλογισμό παράβασης. Οι ελεγκτές τότε συμπλήρωσαν το τμήμα των εγγράφων αυτών, *που αφορούν την επίδοση ως θυροκόλληση* γεγονός όμως που δεν αποτελεί νομότυπη επίδοση και δεν ακολουθήθηκε η ορθή διαδικασία θυροκόλλησης στην έδρα της εταιρίας μας. Εξαιτίας του τρόπου αυτού δεν λάβαμε ποτέ τα συγκεκριμένα έντυπα και δεν είχαμε την δυνατότητα για να εκφέρουμε τις απόψεις μας εντός 20 ημερών στην ΔΟΥ Μυτιλήνης.

Οι λόγοι της παρούσας προσφυγής είναι οι κάτωθι τρεις:

Πρώτον *είχε εκδοθεί και επιδείχθηκε στον έλεγχο* συνοδευτικό παραστατικό, το τιμολόγιο δελτίο αποστολής με αριθμό/2017 και ώρα 20:07 και πληρούσε όλες τις προδιαγραφές που αναφέρονται στον ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) το οποίο και σας προσκομίζουμε συνημμένο (μπορεί να ελεγχθεί και το σύστημα μας στην έδρα της εταιρίας ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε την Παρασκευή με ενιαία και σωστή αρίθμηση ενώ εκδόθηκαν και άλλα στοιχεία μεταγενέστερα). Το συγκεκριμένο παραστατικό είχε καταχωρηθεί και στο ημερολόγιο και στο καθολικό της εταιρία μας. Σας επισυνάπτουμε επίσης βεβαίωση από την ότι δεν παρέλαβε την αντλία και τον συνοδευτικό εξοπλισμό την Παρασκευή και επομένως οφείλαμε να πραγματοποιήσουμε νέο δρομολόγιο την Δευτέρα το πρωί για να τον παραδώσουμε. Η συγκεκριμένη αντλία είναι εξειδικευμένη την οποία προμηθευτήκαμε αποκλειστικά για την και φαίνεται από τα τιμολόγια αγοράς και τα παραστατικά της αποθήκης μας πότε εισήρθε και πότε εξήλθε από την εταιρία. Σημαντικό είναι να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με τον ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) δεν υπάρχει κανένας περιορισμός στο να εκδοθεί το παραστατικό διακίνησης ή τιμολόγιο την προηγούμενη εργάσιμη ημέρα.

Δεύτερον δεν ακολουθήθηκε η νομότυπη διαδικασία θυροκόλλησης στην έδρα της εταιρίας μας γεγονός που μας στέρησε την δυνατότητα της υποβολής εγγράφως των απόψεων μας. Ο κος Ευσταθίου αρνήθηκε την παραλαβή των σχετικών εγγράφων που συμπλήρωσαν οι ελεγκτές διότι

δεν συμφωνούσε με τον καταλογισμό παράβασης και την επιβολή προστίμου. Όμως οι ελεγκτές συμπλήρωσαν το τμήμα των εγγράφων περί θυροκόλλησης και υπέγραψε ο ένας ελεγκτής ως μάρτυρας χωρίς να αναφέρεται το όνομα του ή ο αριθμός ταυτότητας ή οτιδήποτε που προβλέπεται από το νόμο για την διαδικασία θυροκόλλησης. Επιπλέον δεν θυροκολλήθηκαν τα έγγραφα στην έδρα της εταιρίας μας και προκύπτει το εύλογο ερώτημα που θυροκολλήθηκαν.

Τρίτον η οριστική πράξη επιβολής προστίμου που μας κοινοποιήθηκε δεν έχει στρογγυλή σφραγίδα της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης στην υπογραφή του Προϊσταμένου γεγονός που την καθιστά άκυρη, και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

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

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ιδίου 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, στα οριζόμενα της ΠΟΛ 1003/2014 άρθρο 5 παρ. 8 διευκρινίζονται τα εξής: «5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

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

.....

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του

παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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 διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο 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, σε περίπτωση που 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.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, στις 15-05-2017 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) από ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, στην επαρχιακή οδό της στη θέση, ημέρα Δευτέρα και ώρα 08:40. Σύμφωνα με την από 16/06/2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης «Το με αριθ. κυκλοφορίας αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, ιδιοκτησίας της εταιρείας που οδηγούσε ο του μέλος της ΙΚΕ, το οποίο σταμάτησε μετά την επίδειξη στον οδηγό του ειδικού υπηρεσιακού σήματος ΣΤΟΠ μετέφερε τα ακόλουθα αγαθά:

α/α	Περιγραφή είδους	Ποσότητα	Καθαρή Αξία
1	ΑΝΤΛΙΑ CAPRARI CMDO60N+011041N	1 τεμάχιο	1800,00 ευρώ
2	ΚΙΤ ΣΤΕΡΕΩΣΗΣ ΑΝΤΛΙΑΣ SM 002/SFY2''/3	1 τεμάχιο	450,00 ευρώ
	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ		2250,00 ευρώ

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι ελεγκτές σταμάτησαν το ΦΙΧ αυτοκίνητο με αριθ. κυκλ. στην περιοχή της το οποίο μετέφερε τα ανωτέρω αγαθά συνολικής καθαρής αξίας 2.250,00 ευρώ σύμφωνα με προφορική δήλωση του οδηγού του αυτοκινήτου και μέλους της ελεγχόμενης εταιρείας χωρίς συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης. Ο οδηγός μας δήλωσε ότι μετέφερε τα αγαθά από την έδρα της επιχείρησης στην σε άγνωστη διεύθυνση και άγνωστο παραλήπτη χωρίς συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης ή φορολογικό στοιχείο αξίας.»

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 εμπεριστατωμένα 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, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι

οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, στην υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης περιγράφονται με πλήρη λεπτομέρεια τα αγαθά (ήτοι ο κωδικός του κάθε είδους καθώς και αντίστοιχη αξία του) που μετέφερε η προσφεύγουσα εταιρεία, ακριβώς όπως αυτά αναφέρονται στο υπ' αριθμ./2017 Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής που προσκομίζει η προσφεύγουσα. Στα πραγματικά περιστατικά διαπιστώσεις ελέγχου της ως άνω Έκθεσης Ελέγχου αναφέρεται ότι ο οδηγός δήλωσε προφορικά, ότι μετέφερε αυτά τα αγαθά προς άγνωστη διεύθυνση και άγνωστο παραλήπτη χωρίς συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης.

Επειδή, από την εξέταση του συνολικού φακέλου της υπόθεσης που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προκύπτουν τα εξής:

Η υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν φέρει στρογγυλή σφραγίδα της Υπηρεσίας και καθότι η στρογγυλή σφραγίδα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.48/1975 και με το Κανονισμό Επικοινωνίας Δημοσίων Υπηρεσιών (Κ.Ε.Δ.Υ.) σελ. 48, συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την εγκυρότητα του δημοσίου εγγράφου, η μη σφράγιση της υπό εξέταση πράξης στο αριστερό μέρος της υπογραφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καθιστά αυτή τυπικά πλημμελή.

Σύμφωνα με την από 04/08/2017 και με αριθμ. πρωτ. Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης «....το συνεργείο ελέγχου έλεγξε το τιμολόγιο-δελτίο αποστολής που είχε στην κατοχή του ο οδηγός, όμως φαινόταν η έκδοσή του την Παρασκευή 12-05-2017 ενώ ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε την Δευτέρα πρωί 8:30. Επομένως δεν έχουμε την δυνατότητα να το δεχθούμε σαν παραστατικό διακίνησης αφού είχε εκδοθεί προγενέστερα με διαφορά τριών ημερών.....».

Η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο του υπ' αριθμ. τιμολογίου - δελτίου αποστολής, το οποίο έχει εκδοθεί μηχανογραφικά, με ημερομηνία έκδοσης την 12/05/2017, ημέρα Παρασκευή και ώρα την 20:07 προς την, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και το οποίο φέρει την πλήρη περιγραφή των μεταφερόμενων αγαθών καθώς και την καθαρή αξίας τους, όπως αυτά περιγράφονται στην από 16/06/2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης. Ωστόσο για τη παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ.γ' του ν.4308/2014 θα έπρεπε η προσφεύγουσα να σημειώσει επ' αυτού, ότι η παράδοση των εμπορευμάτων δεν πραγματοποιήθηκε την ημέρα που εκδόθηκε το φορολογικό στοιχείο και να διευκρινίσει εκ νέου την ημέρα παράδοσης αυτών, ώστε να καθίσταται εφικτή η παρακολούθηση της διακίνησης.

Επειδή όμως, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2017 Βεβαίωση της, «την Παρασκευή 12/05/2017 και μετά την 14:00 δεν υπάρχει υπεύθυνο προσωπικό για παραλαβή

υλικών από προμηθευτές, γι' αυτό και αυτοί παραπέμπονται για την επόμενη Δευτέρα 15/05/2017 και ώρες εργασίας 06:00-14:00». Επομένως, **εξαιρετικά για την συγκεκριμένη περίπτωση** γίνεται δεκτό ότι το Τιμ. – Δελτίο Αποστ. Νο/2017 αφορά στα είδη που διακινήθηκαν την Δευτέρα 15/05/2017, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο ως άνω έγγραφο της, το οποίο διευκρινίζει το λόγο που δεν έγινε η παράδοση των αγαθών την ημέρα που εκδόθηκε το στοιχείο διακίνησής τους και παραπέμπει στην ημερομηνία που τελικά αυτή πραγματοποιήθηκε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03/08/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

Υπ' αριθμ. /2017 ΠΕΠ άρθ. 58Α του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 : **0,00 ευρώ.**

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.