



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.01.2019
Αριθμός Απόφασης: 256

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **01.10.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «....», **ΑΦΜ** ..., η η οποία εδρεύει στη ..., επί της οδού ..., κατά της με αρ. .../03.08.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 09/10/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς τη ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με αίτημα την παροχή πληροφοριών, σχετικά με την εργασιακή κατάσταση του ... με ΑΦΜ ..., καθώς και την με αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../10.01.2019 έγγραφη απάντηση της ως άνω Υπηρεσίας (αρ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠ.ΝΥ. ... ΕΙΣ 22.01.2019 ΕΜΠ).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **01.10.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «....», **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό **.../03.08.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00 €** για το φορολογικό έτος 2018. Το πρόστιμο αφορά στη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου διακίνησης, για τη μεταφορά και παράδοση εμπορευμάτων σε επιτηδευματία στις 04.05.2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ 1026/2018, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. 1στ' και 54 παρ. 2 περ. η' του Ν. 4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. .../2018 χειρόγραφης εντολής μερικού ελέγχου (όπως αντικαταστάθηκε από την με αρ. .../14.05.2018 εντολή elenxis) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, την 04.05.2018 διενεργήθηκε, επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 και του Ν.4308/2014. Ειδικότερα οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων βρέθηκαν στην οδό ..., οπότε αντιλήφθηκαν τον οδηγό ενός επιβατικού Ι.Χ. οχήματος να ξεφορτώνει σακούλες με εμπορεύματα σε κάποιο κατάστημα. Μόλις ο οδηγός τελείωσε και ξεκίνησε να φύγει, οι ελεγκτές τον ακινητοποίησαν και αφού του δήλωσαν την ιδιότητά τους, του ζήτησαν να τους ακολουθήσει εντός της επιχείρησης. Αυτός προσποιήθηκε ότι παρκάρει και έφυγε με ιλιγγιώδη ταχύτητα με το με αρ. κυκλοφορίας ... Ε.Ι.Χ. Στη συνέχεια οι ελεγκτές εισήλθαν στο χώρο της επιχείρησης που έλαβε τα εμπορεύματα και αφού δήλωσαν την ιδιότητά τους ζήτησαν την έκδοση προσωρινού συνόλου ή μίας ενδεικτικής απόδειξης από την εν χρήσει ταμειακή μηχανή και τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά της συναλλαγής, την οποία παρακολούθησαν. Επρόκειτο για επιχείρηση της ... με ΑΦΜ ... και την ώρα του ελέγχου παρών και υπεύθυνος ήταν ο σύζυγός της Ο ως άνω δεν επέδειξε κάποιο παραστατικό, για τα προϊόντα που παρέλαβε, ενώ δήλωσε στον έλεγχο ότι αυτά προερχόταν από την επιχείρηση «.....» και ότι το σχετικό τιμολόγιο κατείχε η σύζυγός του Ο ... συμπεριέλαβε τα ως άνω στην από 04.05.2018 υπεύθυνη δήλωση, η οποία έλαβε αρ. πρωτ. .../07.05.2018 από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Στη συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην

έδρα της προσφεύγουσας, οπότε και ζήτησε τα τηρούμενα βιβλία, την καρτέλα πελάτη «...» και την κατάσταση των υπαλλήλων της εταιρίας. Σε σχετική ερώτηση οι εκπρόσωποι της «....» δήλωσαν ότι ο οδηγός του ως άνω Ι.Χ., ..., δεν είναι υπάλληλός τους. Ακολούθως ο έλεγχος θεώρησε τα βιβλία της επιχείρησης και επέδωσε το υπ' αρ. .../04.05.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση προς ακρόαση. Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, η προσφεύγουσα κατέθεσε τις από 22.05.2018 έγγραφες απόψεις της. Ειδικότερα η προσφεύγουσα επικαλέστηκε ότι ο ως άνω οδηγός του Ι.Χ. δεν είναι υπάλληλος στην επιχείρησή της, ενώ τα παραδοθέντα προϊόντα δεν είχαν πωληθεί από αυτήν, αλλά προερχόταν από αλλού. Ο έλεγχος επέβαλε ένα άδικο πρόστιμο, βασιζόμενος αποκλειστικά στη δήλωση του

Ακολούθως ο έλεγχος, βασιζόμενος στην ως άνω υπεύθυνη δήλωση του ..., καθώς και στο γεγονός ότι τρεις ημέρες αργότερα, η κα ... προσκόμισε το υπ' αρ. .../04.05.2018 τιμολόγιο πώλησης δελτίο αποστολής εκδόσεως της προσφεύγουσας, αξίας 166,16 ευρώ που εκδόθηκε για την πώληση 100 kg σακούλες συσκευασίας, με ώρα εκτύπωσης 13.54, ήτοι μετά τον ως άνω έλεγχο, ο οποίος διενεργήθηκε στις 13.45, έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο διακίνησης, για τη μεταφορά και παράδοση εμπορευμάτων σε επιτηδευματία την 04.05.2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 54 και 62 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 και της ΠΟΛ 1026/2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι η συμπροσβαλλόμενη από 03.08.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων πάσχει από εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του νόμου και από ελλιπή αιτιολογία. Ειδικότερα η προσφεύγουσα δεν έχει καμία ευθύνη σχετικά με το περιστατικό που συμπεριλήφθηκε στην από 03.08.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων. Ειδικότερα ο ..., οδηγός του με αρ. κυκλοφορίας ... Ε.Ι.Χ., ο οποίος κατελήφθη να ξεφορτώνει σακούλες με εμπορεύματα έξω από την επιχείρηση της ..., χωρίς κάποιο φορολογικό παραστατικό, ουδέποτε ήταν υπάλληλος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, αλλά απασχολούνταν στην επιχείρηση «....», με αντικείμενο δραστηριότητας βιομηχανία πλαστικών, αλλά ούτε και το Ι.Χ. αυτοκίνητο που αυτός οδηγούσε, για τη μεταφορά των υλικών συσκευασίας στην επιχείρηση της ... ανήκει στην προσφεύγουσα, ο δε ... απολύθηκε αμέσως μετά το ανωτέρω συμβάν από την επιχείρηση «...». Περαιτέρω επικαλείται ότι λίγα λεπτά μετά τη διεξαγωγή του ανωτέρω ελέγχου, η προσήλθε στην επιχείρησή της (της προσφεύγουσας), κατόπιν συνεννόησης με τον ... και προέβη σε αγορά υλικών συσκευασίας της ίδιας ποσότητας με τα παραδοθέντα στο ως άνω συμβάν, εκμεταλλευόμενη την άγνοια της προσφεύγουσας σχετικά με τα διαλαμβανόμενα στην από 03.08.2018 έκθεση ελέγχου.

Ακολούθως η υπηρεσία μας, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο προς τη ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, αιτήθηκε την παροχή πληροφοριών, σχετικά με την εργασιακή κατάσταση του ... με ΑΦΜ ... και έλαβε την με αρ. πρωτ. ΕΜΠ ../10.01.2019 έγγραφη απάντηση της

ως άνω Υπηρεσίας (αρ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠ.ΝΥ. ... ΕΙΣ 22.01.2019 ΕΜΠ, σύμφωνα με την οποία ο εργαζόταν στην επιχείρηση «...» το διάστημα από 19.09.2013 έως 19.05.2018, ενώ το διάστημα από 02.05.2018 έως 08.05.2018 έλαβε κανονική άδεια. Προς επίρρωση δε των σχετικών γεγονότων προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα εντύπου αναγγελίας πρόσληψης, εντύπου πίνακα προσωπικού, εντύπου σύμβασης εργασίας μερικής απασχόλησης, βιβλίου αδειών προσωπικού, εντύπου καταγγελίας σύμβασης εργασίας, μισθοδοτικών καταστάσεων και αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων ΙΚΑ μηνών Ιανουαρίου έως και Ιουνίου του έτους 2018.

Επειδή στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'.

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

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

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.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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.

2...

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4...

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6... 7... 8... 9... 10... 11...

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα 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 το άρθρο 5 παρ. 8 της ΠΟΛ 1003/2015:

«**5.8.1** Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων 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.»

Επειδή από το κεφάλαιο Ι παρ. Γ της ΠΟΛ 1026/2018 προκύπτει ότι: «**Γ. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (άρθρο 54, παρ. 1 περ.**

ιστ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (δελτίο αποστολής, συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων, έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κλπ), οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017. Ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα με το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, συνιστά ακόμη και η μη αναγραφή στο στοιχείο διακίνησης του συνόλου των διακινούμενων ειδών αποθεμάτων καθώς και η μη αναγραφή της συνολικής ποσότητας για κάθε είδος. Σημειώνεται ότι οι περιπτώσεις αποστολής ή παραλαβής αποθεμάτων, για τις οποίες είναι απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικών διακίνησης, καθορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, όπως αυτές έχουν ήδη διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014. Στην ίδια εγκύκλιο, συγκεκριμένα στην παράγραφο 5.8.4 του άρθρου 5 αυτής, αναφέρονται οι περιπτώσεις διακίνησης αποθεμάτων για τις οποίες δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης. Αυτονόητο είναι ότι οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τα ελεγκτικά όργανα πριν τον καταλογισμό των τυχόν παραβάσεων. Ακόμη, σημειώνεται ότι παρέλκει η έκδοση παραστατικού διακίνησης στην περίπτωση κατά την οποία εκδίδεται άμεσα το παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο, ΑΛΣ), το οποίο και αποτελεί το έγγραφο διακίνησης και συνοδεύει τα αποθέματα κατά τη διακίνηση αυτών».

Επειδή στο άρθρο 54 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: (...) ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης. 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 (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «*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.*»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «*1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.*»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων του ν.4308/2014, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013). (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Ωστόσο από τα ως άνω εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά στην από 03/08/2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν προέκυψε πως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο οδηγός του ως άνω Ι.Χ. συνδεόταν με την προσφεύγουσα, παρά μόνον στηρίχτηκε στα διαλαμβανόμενα στην καταγγελία του

Επειδή μόνη η καταγγελία δεν αρκεί για στοιχειοθέτηση των παραβάσεων των άρθρων 54 και 62 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 και της ΠΟΛ 1026/2018.

Επειδή περαιτέρω από το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι κάτοχος του Ι.Χ. ... είναι ο ... και όχι η προσφεύγουσα.

Επειδή από την με αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../10.01.2019 έγγραφη απάντηση της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠ.ΝΥ. ... ΕΙΣ 22.01.2019 ΕΜΠ, προέκυψε ότι ο .. εργαζόταν στην επιχείρηση «....» το διάστημα από 19.09.2013 έως 19.05.2018, ενώ το διάστημα από 02.05.2018 έως 08.05.2018 έλαβε κανονική άδεια. Προς επίρρωση δε των σχετικών γεγονότων

προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα εντύπου αναγγελίας πρόσληψης, εντύπου πίνακα προσωπικού, εντύπου σύμβασης εργασίας μερικής απασχόλησης, βιβλίου αδειών προσωπικού, εντύπου καταγγελίας σύμβασης εργασίας, μισθοδοτικών καταστάσεων και αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων ΙΚΑ μηνών Ιανουαρίου έως και Ιουνίου του έτους 2018. Επομένως ουδεμία εργασιακή σχέση συνδέει την προσφεύγουσα με τον ..., οδηγό του Ι.Χ. ..., κατά την ημέρα διεξαγωγής του ως άνω προληπτικού ελέγχου, καθιστώντας εσφαλμένη την τελική κρίση του ελέγχου σχετικά με την τέλεση παραβάσεων εκ μέρους της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **01.10.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «....», **ΑΦΜ** ... και την ακύρωση της υπ' αρ. .../03.08.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό προστίμου βάσει ελέγχου	Ποσό προστίμου βάσει απόφασης
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου διακίνησης, για τη μεταφορά και παράδοση εμπορευμάτων σε επιτηδεύματία την 04.05.2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 54 και 62 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 και της ΠΟΛ 1026/2018.	1.000,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.