



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1072

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/27-4-2017 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 11/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του . . του ., ΑΦΜ ., κατοίκου ., επί της οδού .. και ., Τ.Κ. .., κατά της με αρ. ../8-12-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αρ. πρωτ. ../14-1-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου . ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 αρ. .../8-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών χρήσης 2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **1.977,02 €**, διότι :

α) Δεν έλαβε και δεν εξέδωσε, ως όφειλε, τιμολόγιο αγοράς για την αγορά 72 φιαλών αλκοολούχων ποτών από άγνωστη πηγή, με αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 α' σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 α' του ίδιου άρθρου του Ν. 2523/97, όπως συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν. 4337/15 ήτοι: $800,00 \times \frac{1}{3} = \mathbf{266,66 \text{ €}}$

β) Δεν εξέδωσε τιμολόγια πώλησης για την πώληση 542 φιαλών αλκοολούχων ποτών, συνολικής αποκρυβείας αξίας 6.841,46 €, κατά παράβαση του άρθ. 12 παρ. 1,2 και άρθ. 18 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 α' του Ν. 2523/97, όπως συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 στ' του Ν. 4337/15, ήτοι: $6.841,46 \times 25\% = \mathbf{1.710,36 \text{ €}}$

Δυνάμει της με αρ. .../12-10-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) για τη χρήση 2012 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 13/9/2012 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά .. (αρ. υπόθεσης .../2012) της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης (ημερομηνία λήψης από τη Δ.Ο.Υ. 23/6/2018), σύμφωνα με την οποία, κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προμηθεύθηκε 72 φιάλες αλκοολούχων ποτών, χωρίς τη λήψη φορολογικών παραστατικών και πώλησε 542 φιάλες αλκοολούχων ποτών χωρίς να εκδώσει φορολογικά παραστατικά. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της ελεγκτικής υπηρεσίας τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης καταλόγισε το ανωτέρω πρόστιμο Κ.Β.Σ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών ισχυριζόμενος ότι εκ παραδρομής στο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 δήλωσε

μόνο λιανικές πωλήσεις, ενώ στο ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών του οικείου έτους έχουν καταχωρηθεί ορθά τόσο λιανικές όσο και χονδρικές πωλήσεις και επομένως λανθασμένα ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό του προστίμου, διότι έλαβε ως ορθά τα αποτελέσματα της δήλωσης. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η αξία των συναλλαγών, αλλά και το πλήθος των συναλλαγών για τις οποίες του καταλογίσθηκε το πρόστιμο, καθώς, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1046/1996, ο ποσοτικός έλεγχος συγκεκριμένων ειδών (μέθοδος κλειστής αποθήκης) εφαρμόζεται στις χονδρικές πωλήσεις. Τέλος, ισχυρίζεται ότι δεν στοιχειοθετούνται οι παραβάσεις Κ.Β.Σ., καθώς δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των παραβάσεων, όπως το είδος της συναλλαγής, ο χρόνος, τα πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, η ιδιότητα αυτών και λοιπά στοιχεία.

Επειδή στο π.δ. 186/ 92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«Άρθρο 2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. [...]

Άρθρο 12 Τιμολόγια Εκκαθαρίσεις

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του

άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις. [...]

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια ΔΥΟ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ. [...]

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν. 1642/1986](#), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. [...]

Άρθρο 13 Απόδειξεις λιανικής πώλησης αγαθών Απόδειξεις παροχής υπηρεσιών

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. [...]

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής».

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 ορίζεται :

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ. [...]

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) ... στ)για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω

περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση....»

Επειδή στην ΠΟΛ 1046/1996 «Οδηγίες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Δ.Β.Σ. σχετικά με την απογραφή αποθεμάτων και λοιπές υποχρεώσεις» ορίζεται :

«1. Γενικά - Στόχος

Σκοπός του υπόψη μέτρου είναι η παροχή προσθέτων στοιχείων για τον αποτελεσματικότερο έλεγχο των επιχειρήσεων αυτών με τη δυνατότητα συγκεκριμένων ελέγχων για τη διαπίστωση κυρίως:

α) Κάλυψης ή μη των αποθεμάτων με φορολογικά στοιχεία αγοράς

β) Πωλήσεων χωρίς φορολογικά στοιχεία

Αυτονόητο είναι ότι οι προαναφερόμενες διαπιστώσεις συνδέονται άμεσα με τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων από Φ.Π.Α. και φόρο εισοδήματος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Είναι γεγονός ότι μέχρι σήμερα ο προληπτικός έλεγχος που διενεργείτο από τις Δ.Ο.Υ. στους υπόχρεους σύνταξης απογραφής με βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας, ως επί το πλείστον περιορίζονταν στην τυπική θεώρηση του βιβλίου απογραφών, χωρίς να επεκτείνεται στη διενέργεια ουσιαστικών επαληθεύσεων.

Κύριες μέθοδοι ουσιαστικών ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω του βιβλίου απογραφών είναι:

α) Ο ποσοτικός έλεγχος συγκεκριμένων ειδών (κλειστή αποθήκη). Ο έλεγχος αυτός εφαρμόζεται και είναι αποτελεσματικός στις αποκλειστικά χονδροπωλήτριες επιχειρήσεις με Β΄ και Γ΄ κατηγορία βιβλίων.

β) Ο έλεγχος συνάφειας αγορών - πωλήσεων - αποθεμάτων. Ο έλεγχος αυτός έχει εφαρμογή στις επιχειρήσεις που διενεργούν και λιανικές πωλήσεις, από τα φορολογικά στοιχεία πώλησης δε αυτών δεν προκύπτει το είδος και η ποσότητα των πωληθέντων αγαθών.

Σημειώνεται ότι, με την ευκαιρία ελέγχων βάσει του βιβλίου απογραφών, σκόπιμη είναι η επέκταση αυτών και στην εφαρμογή ορισμένων άλλων βασικών φορολογικών διατάξεων, όπως ειδικότερα αναφέρεται στη συνέχεια. [...]

3.2 Ουσιαστικές ενέργειες

3.2.1 Γενικές

Ελέγχεται αν η απογραφή εκεί καταχωρηθεί σε θεωρημένο βιβλίο ή θεωρημένες καταστάσεις (για τα υποκαταστήματα που βρίσκονται σε άλλο νομό και σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων οι καταστάσεις (διπλότυπες) είναι υποχρεωτικές). Σημειώνεται επίσης ότι με την ΠΟΛ. 1313/95 επιτρέπεται στους επιτηδευματίες της δεύτερης κατηγορίας, η καταχώρηση της απογραφής στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Αν η απογραφή, τόσο του κεντρικού, όσο των υποκαταστημάτων και των αποθηκών έχει γίνει χωριστά κατ' αποθηκευτικό χώρο. Ως ξεχωριστοί αποθηκευτικοί χώροι θεωρούνται και οι αυτοτελείς χώροι, που δεν επικοινωνούν μεταξύ τους, έστω και αν βρίσκονται στο ίδιο κτίριο ή στον ίδιο όροφο.

Δεν αποτελούν χωριστούς αποθηκευτικούς χώρους οι επαγγελματικές επιχείρησης που στεγάζονται σε ενιαίο κτίριο χωρίς να παρεμβάλλεται άλλη επιχείρηση, εν απαιτείται δηλαδή καταχώρησης της απογραφής κατά όροφο.

Ελέγχεται αν η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, την μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα, κατά αποθηκευτικό χώρο. Επιτρέπεται η ανάλυση της ποσότητας για την διευκόλυνση της αποτίμησης αν χρησιμοποιούνται οι μέθοδοι FIFO ή LIFO.

Ελέγχεται δειγματοληπτικά, αν οι ποσότητες, όπως αυτές απογράφονται, συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων μερίδων του βιβλίου αποθήκης, όπου τηρείται.

3.2.1 Ποσοτικός έλεγχος (κλειστή αποθήκη)

Ο έλεγχος αυτός θα αφορά τουλάχιστον τρία βασικά είδη της δραστηριότητας της επιχείρησης, το ένα δε εξ' αυτών θα είναι εκείνο με το υψηλότερο κόστος απόκτησης ή παραγωγής.

Για την διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνεται τουλάχιστον για το χρονικό διάστημα από 1.12.1995 έως 31.12.1995 και από 1.1.1996 έως και 20.2.1996 ή την ημερομηνία ελέγχου.

Καταμετρείται το απόθεμα του είδους αυτού στο συγκεκριμένο χρόνο και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης (ως το συνημμένο υπόδειγμα), που υπογράφεται και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης, αφού έχουν θεωρηθεί όλα τα στοιχεία πώλησης και τα βιβλία, προκειμένου να αποφευχθεί η κάλυψη τυχόν παρατυπιών.

Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλεγόντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Λαμβάνονται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Λαμβάνονται οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο.

Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.

[...]

3.2.3 Έλεγχος συνάφειας αγορών - πωλήσεων - αποθεμάτων

Σε επιχειρήσεις που πωλούν τα είδη τους λιανικά ή κυρίως λιανικά, χωρίς να έχουν υποχρέωση περιγραφής του είδους στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι δυνατόν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις αξίες των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων.

Η μέθοδος αυτή απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως, που ο προληπτικός έλεγχος δεν έχει εξακριβώσει παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων, πλην όμως η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί την βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις (π.χ επιχείρηση με πιστωτικό υπόλοιπο στο Φ.Π.Α. για σημαντικό χρονικό διάστημα., χωρίς συγκεκριμένο λόγο ή που δεν δικαιολογείται λόγω αντικειμένου).

Περιγραφή μεθόδου

Επιλέγεται η γενική κατηγορία ενός βασικού είδους για την επιχείρηση (π.χ. τηλεοράσεις)

Καταμετρείται το απόθεμα όλων των ειδών της ίδιας γενικής κατηγορίας, τα οποία έχουν τον ίδιο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Ζ.Κ.) και συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, που υπογράφει ο έλεγχος και η επιχείρηση.

Αποτιμάται το καταμετρηθέν απόθεμα της συγκεκριμένης κατηγορίας ειδών με βάση τα τιμολόγια αγοράς και με την ίδια μέθοδο που είχαν αποτιμηθεί τα είδη αυτά στην απογραφή τέλους χρήσης.

Λαμβάνεται η συνολική αξία (κόστος) της κατηγορίας ειδών που καταμετρήθηκε από το βιβλίο απογραφών, η οποία αποτελεί την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Προστίθενται οι αγορές και οι αξίες των παραληφθέντων (με δελτία αποστολή μη τιμολογηθέντα) για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα μετά την απογραφή.

Αφαιρούνται οι πωλήσεις, τις οποίες λαμβάνουμε από τα βιβλία, τα οποία στη Β' κατηγορία τηρούνται κατά Μ.Σ.Κ.Κ. και οι αξίες των αποσταλέντων με Δ.Α. και μη τιμολογηθέντων μέχρι την ημέρα του ελέγχου.

Από την αξία αυτή αφαιρείται με εσωτερική αφαίρεση το μικτό κέρδος.

Σημειώνεται ότι ο υπολογισμός του ποσοστού μικτού κέρδους είναι το πλέον ευαίσθητο σημείο της όλης διαδικασίας.

Για την εξεύρεση αυτού λαμβάνεται υπόψη κυρίως, η διαφορά τιμής κτήσης και τιμής πώλησης, με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις αναγραφόμενες τιμές στα συγκεκριμένα είδη, αφού ληφθούν υπόψη και γεγονότα, όπως τυχών εκπτώσεις κ.λπ. που επηρεάζουν μειωτικά το Σ.Μ.Κ.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1037/2005 ορίζονται τα εξής : «Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας

1. Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην [παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 3296/2004](#).

2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.

3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

4. Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε

όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

5. Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη. ...»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα τόσο της πορισματικής έκθεσης ελέγχου της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, όσο και της από 8/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η ποσοτική καταμέτρηση (κλειστή αποθήκη) από τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ., έγινε σε πρώτη φάση με βάση τις εκτυπώσεις που εμφάνιζαν το απόθεμα των εμπορευμάτων, τις εκτυπώσεις καρτελών πελατών και τη φυσική καταγραφή. Στη συνέχεια, για τα τέσσερα είδη που καταμετρήθηκαν, λήφθηκαν υπόψη α) η απογραφή των αποθεμάτων της 31-12-2011, β) οι ποσότητες που αγοράστηκαν από τον προσφεύγοντα την περίοδο 01-01-2012 έως 03-07-2012 όπως προκύπτουν από τα παραληφθέντα τιμολόγια αγοράς και γ) οι ποσότητες που πωλήθηκαν από τον προσφεύγοντα την περίοδο 01-01-2012 έως 03-07-2012, όπως προκύπτουν από το σύνολο των παρεληφθέντων τιμολογίων πώλησης (από την επιχείρηση και τους πελάτες της) και υπολογίστηκε το απόθεμα που θα έπρεπε να υπήρχε στην έδρα της ελεγχόμενης την 04-07-2012, βάσει των ανωτέρω λογιστικών δεδομένων. Συνεπώς, η ποσοτική καταμέτρηση των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε με βάση πραγματικά στοιχεία και όχι αόριστες διαπιστώσεις, όπως άλλωστε προβλέπεται από το άρθρο 3 παρ. Γ4 της ΠΟΛ 1037/2005.

Επειδή από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα του εντύπου Ε3 προγενέστερης χρήσης του ελέγχου, της ελεγχόμενης χρήσης, αλλά και μεταγενέστερων, αναφορικά με τις πωλήσεις εμπορευμάτων, προέκυψε ότι ο προσφεύγων το έτος 2012, πραγματοποίησε μόνο λιανικές πωλήσεις και καθόλου χοντρικές, αλλά με βάση τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ. και τα προσκομισθέντα τιμολόγια αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν χοντρικές πωλήσεις. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις έγιναν με βάση τις αξίες των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, όπως περιγράφονται ανωτέρω. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο έλεγχος της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης υπολόγισε εσφαλμένα τις διαφορές στα καταμετρημένα είδη και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω και ιδιαίτερα τη διενέργεια κλειστής αποθήκης από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, κατά τη διάρκεια της χρήσης του έτους 2012, προμηθεύτηκε, για τις ανάγκες της επιχείρησης,

ποσότητα 72 φιαλών αλκοολούχων ποτών από άγνωστη πηγή (62 φιάλες "CHIVAS" & και 10 φιάλες "J.W.B.L."), χωρίς να λάβει κάποιο νόμιμο παραστατικό, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 5 του ΠΔ 186/92 και ακολούθως δεν εξέδωσε ως όφειλε τιμολόγιο αγοράς, με αποτέλεσμα να αποκρύψει συναλλαγή με αξία που δε μπορεί να προσδιοριστεί και συνεπώς του επιβλήθηκε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 α' σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 α' του ίδιου άρθρου του Π.Δ. 186/92 και τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/15.

Επίσης, διαπιστώθηκε ότι κατά την διάρκεια του ίδιου έτους προέβη σε πωλήσεις 542 φιαλών αλκοολούχων ποτών (410 φιάλες "GORDONS" & 132 φιάλες "ABSOLUT") χωρίς να εκδώσει, ως όφειλε, νόμιμα φορολογικά παραστατικά, κατά παράβαση του άρθ. 12 παρ. 1,2 και άρθ. 18 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92. Η συγκεκριμένη παράβαση (σε αντίθεση με την προηγούμενη όπου η παραγγελθείσα ποσότητα δύναται να πραγματοποιηθεί με μια συναλλαγή) αφορά πωλήσεις με μεγάλο πλήθος συναλλαγών, λόγω του πλήθους των φιαλών και της διασποράς των πελατών. Με βάση τα παραστατικά πωλήσεων (προσκομίσθηκαν στον έλεγχο με το σημείωμα παροχής εξηγήσεων του προσφεύγοντα και επισυνάπτονται ενδεικτικά στην έκθεση), η αξία των πωληθέντων φιαλών ανέρχεται στο ύψος των 6.841,46 € και ως εκ τούτου ορθώς του επιβλήθηκε πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 στ' του Ν. 4337/15.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τον εσφαλμένο υπολογισμό των καταμετρημένων εμπορευμάτων, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στην από 13/9/2012 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά .. (αρ. υπόθεσης ../2012) της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, όσο και στην από 8/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του .. του .., ΑΦΜ ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

Σύνολο προστίμου 1.977,02 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.