



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24/01/2020

Αριθμός απόφασης: 204

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 26/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2019 πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22/05/2019

έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του ν.4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013 και των άρθρων 5, 8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5.9.2 της ΠΟΛ. 1003/2014. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε λογιστικό αρχείο ή στοιχείο για παραλαβή εμπορευμάτων (10 τεμάχια φίλτρα λαδιού) από άλλη οντότητα η οποία δεν εξέδωσε ή δεν απέστειλε το αντίστοιχο παραστατικό στοιχείο διακίνησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο που επέχει θέση στοιχείου διακίνησης.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 22/05/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κατόπιν της με αριθμ./...../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, διενεργώντας μερικό φορολογικό έλεγχο στις 05/04/2019 ημέρα Παρασκευή και ώρα 16.20 μετέβησαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε μία πλαστική τσάντα βρίσκονταν δέκα (10) τεμάχια φίλτρα λαδιού “.....” και σε σχετική ερώτηση που του έγινε, ο υπεύθυνος κατά την ώρα ελέγχου, κ., δήλωσε πως τα συγκεκριμένα αγαθά παρελήφθησαν την ίδια μέρα και ότι ο προμηθευτής τα είχε αποστείλει με λεωφορείο του ΚΤΕΛ. Όταν ζητήθηκε το σχετικό παραστατικό στοιχείο του προμηθευτή που συνόδευε τα ως άνω αγαθά μέχρι τον τελικό προορισμό τους, ο υπεύθυνος δήλωσε πως δεν είχε παραλάβει αντίστοιχο παραστατικό διακίνησης και αποστολής από τον προμηθευτή για τα αγαθά αυτά, αλλά ούτε είχε ενημερώσει το σχετικό αρχείο παραλαμβανόμενων αποθεμάτων με τις απαιτούμενες πληροφορίες ή εκδώσει η ίδια η επιχείρηση σχετικό παραστατικό στοιχείο.

Από τα παραπάνω διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση παρέλαβε εμπορεύματα (10 τεμάχια φίλτρα λαδιού “.....”), τα οποία δε συνοδεύονταν από φορολογικό στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο, και δεν ενημέρωσε το κατάλληλο αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 και 9 του ν. 4308/2014. Επίσης αφού δεν ενημέρωσε

το κατάλληλο αρχείο παραληφθέντων αποθεμάτων, δεν εξέδωσε αντίστοιχο παραστατικό στοιχείο κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5.9.2 της ΠΟΛ. 1003/2014. Για την παραπάνω παράβαση εκδόθηκε το με αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση σε ακρόαση και ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, απέστειλε μέσω e-mail αντίγραφο του ΤΠ/2019, εκδόσεως ΑΦΜ, το οποίο αφορά την πώληση των καταμετρημένων από τον έλεγχο αγαθών, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή τυχόν εισπραχθέν ποσό εκ του ως άνω επιβληθέντος προστίμου, ισχυριζόμενος ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι η επιχείρησή του δεν είχε λάβει δελτίο αποστολής για τα 10 τεμάχια φίλτρα λαδιού “.....”. Το αληθές είναι ότι η παραλαβή από την επιχείρησή του των παραπάνω τεμαχίων είχε γίνει την ημέρα εκείνη του ελέγχου και είχε εκδοθεί για την παραλαβή αυτών το υπ’ αριθμ./2019 δελτίο αποστολής – τιμολόγιο από των πωλητή κ. (.....), το οποίο είχε συνοδεύσει τα πωληθέντα εμπορεύματα και παραλήφθηκε από αυτόν τον ίδιο μαζί με αυτά. Το γεγονός ότι ο έλεγχος έλαβε χώρα κατά την ώρα που απουσίαζε από την επιχείρησή του, σε συνδυασμό με το ότι ο γιος του, ο οποίος παρίστατο κατά τη διάρκεια του ελέγχου και είχε άγνοια σχετικά με τη λειτουργία της επιχείρησης, δε γνώριζε που βρισκόταν το επίμαχο δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, δεν μπορεί να οδηγήσει στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι δεν είχε εκδοθεί το παραστατικό αυτό και δεν είχε συνοδεύσει τα εμπορεύματα στην επιχείρησή του.

Επειδή σύμφωνα με τις **άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4308/2014** “Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία”: *«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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»*

Επειδή στο **άρθρο 5 του ν. 4308/2014** “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος” ορίζεται:

«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

.....

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 αποστέλλόμενα 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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 8 και 9 της ΠΟΛ. 1003/31.12.2014:

«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.

.....

Παράγραφος 9

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 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. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι)

και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1026/2018** “Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων” αναφέρεται:

«Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017

Γ. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (άρθρο 54, παρ. 1 περ. 1στ΄ 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.1003/2014 . 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, στις διατάξεις του **άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν.4174/2013** ορίζεται:

«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:

.....
ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.»

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 (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 4174/2013**:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπειριστатωμένα 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, εν προκειμένω, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργώντας μερικό φορολογικό έλεγχο στις 05/04/2019 ημέρα Παρασκευή και ώρα 16.20 μετέβησαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε μία πλαστική τσάντα βρισκόταν δέκα (10) τεμάχια φίλτρα λαδιού “.....” και όταν ζητήθηκε από τον κ., γιο του προσφεύγοντος που βρισκόταν στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου,

το σχετικό παραστατικό στοιχείο του προμηθευτή που συνόδευε τα ως άνω αγαθά μέχρι τον τελικό προορισμό τους, αυτός δήλωσε ότι δεν είχε παραλάβει αντίστοιχο παραστατικό διακίνησης και αποστολής από τον προμηθευτή για τα αγαθά αυτά, αλλά ούτε είχε ενημερώσει το σχετικό αρχείο παραλαμβανόμενων αποθεμάτων με τις απαιτούμενες πληροφορίες ή εκδώσει η ίδια η επιχείρηση σχετικό παραστατικό στοιχείο. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση σε ακρόαση, προκειμένου ο προσφεύγων να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με την παράβαση της μη ενημέρωσης του κατάλληλου αρχείου με τις απαιτούμενες πληροφορίες αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων, τα οποία δε συνοδεύονταν από φορολογικό στοιχείο διακίνησης ή πώλησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 και 9 του ν. 4308/2014 και της παρ. 5.9.2 της ΠΟΛ. 1003/2014.

Επειδή ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων, απέστειλε στις 08/04/2019 μέσω e-mail αντίγραφο του ΤΠ/2019, εκδόσεως , ΑΦΜ , το οποίο αφορά την πώληση των καταμετρημένων από τον έλεγχο αγαθών, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο με το σκεπτικό ότι ο έλεγχος δε γνωρίζει τον πραγματικό χρόνο έκδοσης αυτού και δεν αίρεται η διαπίστωση του ελέγχου ότι το ως άνω φορολογικό στοιχείο δε συνόδευε τα εμπορεύματα, δεν είχε παραληφθεί από τον προσφεύγοντα και ο προσφεύγων δεν ενημέρωσε το κατάλληλο αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είχε καμία υποχρέωση να ενημερώσει το κατάλληλο αρχείο παραληφθέντων αποθεμάτων ή να εκδώσει κάποιο παραστατικό για την παραλαβή των συγκεκριμένων 10 τεμαχίων φίλτρων λαδιού “.....”, καθώς η παραλαβή από την επιχείρησή του των παραπάνω τεμαχίων είχε γίνει την ημέρα εκείνη του ελέγχου και είχε εκδοθεί για την παραλαβή αυτών το υπ’ αριθμ./2019 δελτίο αποστολής – τιμολόγιο από των πωλητή Κ. (.....), το οποίο είχε συνοδεύσει τα πωληθέντα εμπορεύματα και παραλήφθηκε από αυτόν τον ίδιο μαζί με αυτά. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει το παραπάνω δελτίο αποστολής – τιμολόγιο με αναγραφόμενη ώρα έναρξης αποστολής 10.35, το οποίο είχε προσκομίσει και στον έλεγχο σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων. Προσκομίζει επίσης δύο μεταγενέστερα δελτία αποστολής – τιμολόγια του ίδιου προμηθευτή και καρτέλα εκδοθέντων τιμολογίων - δελτίων αποστολής του προμηθευτή για την ημερομηνία 05/04/2019.

Επειδή ο προσφεύγων και υπεύθυνος της επιχείρησης δεν ήταν παρών κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε του δόθηκε αυτή η δυνατότητα λόγω της σύντομης διάρκειας του ελέγχου (σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ο έλεγχος ξεκίνησε στις 16.20 και το σημείωμα διαπιστώσεων επιδόθηκε στην 16.30), ισχυρίζεται δε ότι ο γιος του, ο οποίος βρισκόταν αντ’ αυτού στην επιχείρηση κατά τη

δεδομένη χρονική στιγμή, δεν είχε σχέση με την επιχείρηση, και ιδίως με φορολογικά και λοιπά έγγραφα και στοιχεία αυτής, και δε γνώριζε πού βρισκόταν το παραστατικό της συγκεκριμένης συναλλαγής. Η δική του ανταπόκριση στους ελεγκτές ήταν άμεση με την αποστολή του επίμαχου δελτίου αποστολής – τιμολογίου το πρωί της αμέσως επόμενης εργάσιμης ημέρας.

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 στις διατάξεις του **άρθρου 17 παρ. 1, 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«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 από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και επαρκής και να περιέχει σαφώς όλα τα ουσιώδη συγκεκριμένα περιστατικά, κατά τρόπο ο οποίος δεν αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, ενώ τα διαλαμβανόμενα σε έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766).

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος δε διαπίστωσε κατά τη διακίνηση των επίμαχων εμπορευμάτων, ότι αυτά δε συνοδεύονταν από το απαραίτητο στοιχείο διακίνησης, αλλά βασίζει τον ισχυρισμό του και την καταλογιζόμενη παράβαση στο γεγονός και μόνο ότι δεν επιδείχθηκε το προβλεπόμενο λογιστικό αρχείο κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην επιχείρηση. Ωστόσο δεν έλαβε υπόψη του ότι κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν παρίστατο ο προσφεύγων ή ο αρμόδιος λογιστής, ώστε να του παρασχεθούν οι απαραίτητες πληροφορίες από το λογιστικό σύστημα, δεδομένου ότι κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε το σχετικό στοιχείο της συναλλαγής, ενώ η κρίση του ότι το εν λόγω στοιχείο εκδόθηκε μεταγενέστερα δεν τεκμηριώνεται. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία και τα πραγματικά περιστατικά, κρίνεται ότι δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί η

αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα παράβαση της μη έκδοσης του κατάλληλου λογιστικού αρχείου για τα παραληφθέντα αποθέματα και συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2019 πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2019.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.