



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03-02-2020

Αριθμός Απόφασης 270

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 τροποποιήθηκε ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/04-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην οδό αρ. στην, κατά της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **3.000,00 €**, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτ. ε΄ και η΄ της παραγρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 3, 8 (παραγρ.10 &11) και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε : α) μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων) και β) μη έκδοση λογιστικών αρχείων ή έκδοση ή λήψη ανακριβών λογιστικών αρχείων (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ. κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 17-07-2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. α) και β) Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Πράξης Επιβολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, αναφέροντας τα κάτωθι:

«..... Οι αγορές μου είναι αγορές – ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταχειρισμένων μερών αυτοκινήτων (κινητήρες, ανταλλακτικά, μέρη αυτοκινήτων κλπ) τα ανταλλακτικά αυτά αγοράζω με το κιλό αφού με αυτόν τον τρόπο τα πωλούν οι προμηθευτές μου επιχειρήσεις και αυτό είναι μία πάγια πρακτική που ισχύει στα συναλλακτικά ήθη τουλάχιστον σε όλη την Ευρώπη αν όχι σε όλον τον κόσμο. Επέδειξα κατά τα ανωτέρω στους ελεγκτές τα τελευταία ληφθέντα τιμολόγια μου από τον προμηθευτή μου. Έχω δηλώσει αυτά όπως και όλα τα προηγούμενα στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μου, έχω συμπεριλάβει αυτά στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και βεβαίως έχω εγγράψει αυτά στα τηρούμενα βιβλία μου (απλογραφικά). Τίποτα από αυτά όμως δεν μου ζητήθηκε προς έλεγχο. Το μόνο που διαπίστωσε ο έλεγχος είναι ότι στα τιμολόγια αγοράς μου (εκδόσεως των

αναφερόμενων γερμανικών επιχειρήσεων) δεν αναγράφονται τα αγοραζόμενα ανταλλακτικά κατά είδος ανταλλακτικών και εξαρτημάτων παρά γίνεται γενική περιγραφή σε κιλά, και στην συμπροσβαλλόμενη με την παρούσα έκθεση έλεγχου αναφέρει και ως παράδειγμα «20 motoren 1500kg, 2000.00e, 10 halbes auto 1500kg, 500.00e, 1 parti auto taille 4000.00kg, 1500.00e.» Αναφέρει στη συνέχεια η συμπροσβαλλόμενη με την παρούσα έκθεση έλεγχου ότι ο λογιστής μου πληροφόρησε τον έλεγχο ότι η επιχείρησή μου δεν διαθέτει ειδικότερο τρόπο παρακολούθησης των εισαγόμενων ανταλλακτικών σε χειρόγραφο ή ηλεκτρονικό αρχείο. Και για αυτό το λόγο μας καταλογίστηκαν οι προαναφερθείσες παραβάσεις. Στο σημείο αυτό αναφέρω ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε καταμέτρηση ή καταγραφή των μερών ανταλλακτικών που βρίσκονταν στην επιχείρησή μου αλλά τυχαία μου ζήτησε και εγώ ανταποκρίθηκα και επέδειξα τρεις μηχανές αυτοκινήτου (στο προαναφερθέν τιμολόγιο αγοράς μου ευκρινώς αναγράφεται 20 motoren δηλαδή 20 μηχανές βάρους 1500kg), και μάλιστα μου ζητήθηκε και συνέδραμα στον έλεγχο ώστε να βρεθούν και οι αριθμοί σειράς s/n των μηχανών. Καμία επαλήθευση άλλη δεν διενεργήθηκε είτε στην αποθήκη μου είτε στα τηρούμενα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλησέων μου είτε στα τηρούμενα βιβλία μου (όλα τα προαναφερθέντα ουδέποτε μου ζητήθηκαν). Με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφό μου – παροχή εξηγήσεων – αντηρήσεων το οποίο επισυνάπτω στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μου επί του συμπροσβαλλόμενου/2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ανέφερα και διευκρίνισα στον έλεγχο τα ακόλουθα: «Σχετικά με το σημείωμα έλεγχου/2019 σας αναφέρουμε τα παρακάτω: Η επιχείρησή μας ασχολείται με το Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο Παλαιών Ανταλλακτικών και Εξαρτημάτων Αυτοκινήτων, αγοράζει τα εμπορεύματα της, μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων, από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με το κιλό. Στην πώληση ανά τεμάχιο η πώληση δεν γίνεται με το κιλό αλλά με την τιμή που έχει καθορίσει η «αγορά» μέσα από τις συνθήκες του ελεύθερου ανταγωνισμού εκδίδοντας το ανάλογο παραστατικό με Φ Η Μ ή Τιμολόγιο στο οποίο περιγράφεται το πωλούμενο είδος....» .. «Οι προμηθευτές της επιχείρησής από Ευρωπαϊκή Ένωση τιμολογούν τα αποστελλόμενα εμπορεύματα (παλιά μεταχειρισμένα ανταλλακτικά)σε κιλά ανεξαρτήτως του είδους και τα οποία παραλαμβάνονται από εμάς»

Η αντίδικος ελεγκτική αρχή αγνόησε το τεκμηριωμένο υπόμνημά μου με το οποίο αποδεικνύω τη νομιμότητα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων μου και εν γένει της επιχείρησής μου και καταλόγισε τις αμφισβητούμενες από εμένα παραβάσεις ερχόμενη σε αντίθεση ευθέως με διατάξεις νόμου, αφού στο άρθρο 13 παρ.1 του ν.4174/2013 αναφέρει επί λέξει «Άρθρο 13 Βιβλία και στοιχεία 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. **Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.....»**

Επίσης η αντίδικος παραβίασε ευθέως οδηγίες που έχουν δοθεί από τη διοίκηση και συγκεκριμένα με την ΠΟΛ 1026/2018 με την οποία παρέχονται οδηγίες προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες ως προς την επιβολή κυρώσεων κατά τους προληπτικούς ελέγχους «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων....

..... Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η` της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ [1252/2015](#), θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση

βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ [1252/2015](#)....»

Επίσης με τον καταλογισμό των αμφισβητούμενων παραβάσεων η ελεγκτική υπηρεσία Α ΔΟΥ Πατρών υπερβαίνει την εξουσία της αφού το καθεστώς με το οποίο εργάζεται η επιχείρησή μου δηλαδή να αγοράζω μεταχειρισμένα και απαξιωμένα ανταλλακτικά και μέρη αυτοκινήτων με το κιλό και όχι κατ' είδος ξεχωριστά και τιμή τεμαχίου ή άλλης μονάδας μέτρησης, και να πουλάω αυτά αφού τα επεξεργαστώ και ξεχωρίσω τα λειτουργικά από τα άχρηστα μέρη τους κατά τεμάχιο και είδος έχει γίνει αποδεκτό διαχρονικά από τη φορολογική διοίκηση ήδη από τα έτη κατά τα οποία ίσχυε ο ΚΒΣ. Αλλά και πρόσφατα κατά τα έτη 2015 και επόμενα κατά τα οποία ισχύουν οι διατάξεις του ν.4308/2014 και ο ν.4174/2013 έχει εκδοθεί η εγκύκλιος ΠΟΛ 1019/2015 στην οποία για την περίπτωση μου αναφέρεται «Αριθμ. ΠΟΛ. 1019 (ΦΕΚ Β 221/17-02-2015) Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής.....Άρθρο 1 1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του [άρθρου 1](#) του Ν. [4308/2014](#), όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του [άρθρου 4](#) του Ν. [4308/2014](#). 2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:.....2.27. Παλαιοσίδερα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκραπ). **2.28. Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των ειδών αυτών, αυτή δύναται να διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος...»**

.....Για τη δεύτερη αποδιδόμενη σε εμένα παράβαση αυτή δεν ισχύει, ουδέποτε τεκμηριώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου, ουδέποτε υπέπεσα σε τέτοια παράβαση και είναι προδήλως λανθασμένη και ατεκμηρίωτη, ζητώ δε την εξαφάνισή της επίσης.....

..... οι ως άνω προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση νόμου, στερούνται δε εν γένει νομίμου αιολογίας και πρέπει και για τον λόγο αυτό να ακυρωθούν, άλλως ανακληθούν και κηρυχθούν ανίσχυρες..... άρθρο 17 παρ. 1 ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας).....»

Επειδή, στην παράγρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ ορίζονται τα ακόλουθα:

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. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.
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.

Επειδή, στην παράγρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ.1 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015, ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«1....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.»

Επειδή, στην παρ.10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 8

Τιμολόγιο πώλησης

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.

Επειδή στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«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 εμπειριστατωμένα 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 στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής:

«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 στο άρθρο 17§§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, στην ΠΟΛ 1026/2018 της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» στο κεφάλαιο IV , ορίζονται τα ακόλουθα:

«.....Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η` της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.....»

Επειδή, στο Κεφάλαιο « Πραγματικά Περιστατικά - Διαπιστώσεις Ελέγχου» της ως άνω αναφερόμενης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/1023 (Κ.Φ.Δ.) και Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, αναφέρονται τα κάτωθι:

« Μας δόθηκαν τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας και με ημερομηνίες έκδοσης 06-05-2019, 14/05/2019 (.....) και 13/05/2019 (.....). Διαπιστώσαμε ότι στα τιμολόγια αγοράς, δεν αναγράφονται τα αγοραζόμενα ανταλλακτικά κατά είδος ανταλλακτικών και εξαρτημάτων, παρά γίνεται γενική περιγραφή σε κιλά, π.χ.

20 motoren	1500 kg	2.000,00€
10 haibes auto	1500kg	500,00€
1 parti auto taile	4000kg	1500,00€

.....»

Επειδή, στην ως άνω αναφερόμενη οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αλλά και στο σώμα της ίδιας της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ αναφέρονται τα κάτωθι:

«.... Περιγραφή Παραβάσεων

Μη συμμόρφωση της ελεγχόμενης οντότητας με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της δηλ. μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) παράβαση που επισύρει την κύρωση της παρ. 2^ε του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 1 ή του ιδίου άρθρου ήτοι 2.500,00€.

Μη έκδοση λογιστικών αρχείων ή έκδοση ή λήψη ανακριβών λογιστικών αρχείων (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και 11 Ν. 4308/2014, άρθρου 54 παρ. 1^ε Ν. 4174/2013 Επιβαλλόμενο πρόστιμο της παρ. 2^η αρ. 54 Ν. 4174/2013 ήτοι 500,00€.»

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω αναφερόμενο τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο, ενώ τα επιμέρους συστατικά τους δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αποσπασματικά ως προς την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. Η διατύπωση αυτή είναι σύμφωνη και σε αρμονία με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) , που έχει το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο.

Επομένως, για την τήρηση ή αξιόπιστου λογιστικού συστήματος θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συνολική εικόνα, εάν δηλαδή από τον εν γένει έλεγχο μπορούν να εξαχθούν τα απαραίτητα συμπεράσματα για τη λειτουργία της οντότητας και τη χρηματοοικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται. Η αξιοπιστία, συνεπώς, του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από την αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται επαρκώς οι προαναφερθέντες στόχοι της αξιοπιστίας και της καταλληλότητας.

Επειδή, ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση διενεργήθηκε, ώστε ο έλεγχος να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του (Π.Χ. μέθοδος κλειστής αποθήκης), με βάση τις αγορές και πωλήσεις ώστε να τεκμηριωθεί ποιές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, καθίστανται αδύνατες.

Επειδή, από την ως άνω αναφερόμενη οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αλλά και τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, δεν προκύπτει η παράλειψη της μη τήρησης από την προσφεύγουσα αξιόπιστου λογιστικού συστήματος όπως αυτή ορίζεται με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και συνεπώς δεν προκύπτει η καταλογιζόμενη παράβαση της.

Επειδή, επίσης, από την ίδια έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης δεν τεκμηριώνεται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση η καταλογισθείσα στην προσφεύγουσα παράβαση : *«Μη έκδοση λογιστικών αρχείων ή έκδοση ή λήψη ανακριβών*

λογιστικών αρχείων (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και 11 Ν. 4308/2014 ».

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019: Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **ΜΗΔΕΝ**

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
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.