



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 10-09-2019

Αριθμός Απόφασης: 2548

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../15-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ....., κατά της με αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας της

οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./15-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή του
..... του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015,
διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,
επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 5.860,00 €, διότι υπέπεσε στις
παρακάτω παραβάσεις:

1. Μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών (62) στοιχείων ως προς την ποσότητα-

*Πρόστιμο του Ν.2523/1997 : $15 \cdot \text{ΒΑΣ-ΥΠ1} \cdot \text{ΣΒ1} \cdot 5 \cdot 586 \cdot 1 = 8.790,00$ - Επιβαλλόμενο Πρόστιμο
του Ν.4337/2015 $8.790,00 \cdot 1/3 = 2.930,00$ €.*

2. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πωλήσεις μαρμάρων συνολικής αξίας 13.368,79 €.

*Πρόστιμο του Ν.2523/1997 : $15 \cdot \text{ΒΑΣ-ΥΠ1} \cdot \text{ΣΒ1} \cdot 5 \cdot 586 \cdot 1 = 8.790,00$ - Επιβαλλόμενο Πρόστιμο
του Ν.4337/2015 $8.790,00 \cdot 1/3 = 2.930,00$ €.*

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 12/03/2019 έκθεσης **επανάληψης διαδικασίας** ελέγχου
εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (άρθρο 36 / ΠΔ 186/1992 & ΑΥΟ 1021681/1120/ΠΟΛ1037/01-
03-2005) συνεπεία της υπ' αριθ./...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της
Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προκειμένου να συμμορφωθεί προς το περιεχόμενο της με αριθμό/2018
απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Τρίπολης Τμήμα Α, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η υπ'
αριθ./2017 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και η
υπόθεση αναπέμφθηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. προκειμένου αυτή να ενεργήσει τα νόμιμα για να
τηρηθεί η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της
προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τα εξής:

- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ ως ισχύει μετά το Ν. 4337/2015 είναι
μη νόμιμη, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένη, δοθέντος ότι είναι γενική και αόριστη, μη
βεβαιούσα ειδικώς και συγκεκριμένως αποδιδόμενες σε μένα παραβάσεις του νόμου περί
ΚΒΣ.

- Όσον αφορά τη δεύτερη σε βάρος μου αποδιδόμενη παράβαση τούτη είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη καθώς στηρίζεται σε έλεγχο κλειστής αποθήκης η οποία όμως διενεργήθηκε χωρίς ουδέποτε να έχουν ληφθεί υπόψη επαρκώς και τεκμηριωμένα από τον έλεγχο οι λιανικές μου πωλήσεις, οι οποίες όμως αν είχαν ληφθεί υπόψη θα δικαιολογούσαν πλήρως την αποδιδόμενη σε βάρος μου διαφορά δια της οποίας ο έλεγχος ήχθη στο εσφαλμένο αποτέλεσμα ότι δήθεν εγώ απέκρυψα χονδρικές πωλήσεις 13.368,79 ευρώ, ενώ το διαπιστούμενο έλλειμμα καλύπτεται και δικαιολογείται από λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιήσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ΠΔ 186/1992, όπως ίσχυε την κρινόμενη χρήση: «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 ελευθέρια 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 1 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυαν την κρινόμενη χρήση « Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά του υποκαταστήματος που τηρούνται σ' αυτό. Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τα βιβλία και στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε άλλη εγκατάσταση τους εντός του ίδιου νομού. Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο από τον ανωτέρω οριζόμενο απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Τα τηρούμενα με μηχανογραφικό τρόπο βιβλία, με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, μπορεί να ενημερώνονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι δεν θα απομακρύνονται τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών και τα εκτυπωμένα βιβλία θα επιστρέφονται άμεσα μετά την εκτύπωση τους στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Ειδικά τα πρόσθετα βιβλία των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. [2065/1992](#) (ΦΕΚ Α' 113) και της Α.Υ.Ο.1041614/324/ [ΠΟΛ.1100/4.4.1995](#) (ΦΕΚ Β' 305),

τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα. Μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου τα βιβλία και τα στοιχεία των ανέλεγκτων χρήσεων μπορεί να φυλάσσονται σε τόπο διάφορο της έδρας ή του υποκαταστήματος του επιτηδευματία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυαν την κρινόμενη χρήση «1.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 6 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυαν την κρινόμενη χρήση «6. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερβαίνουν το δέκα τοις εκατό (10%) του γενικού ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 4 του Κώδικα αυτού. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 1 και 3 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυαν την κρινόμενη χρήση «1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. [2238/1994](#) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους...

3.Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την

ημερομηνία ένταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα αυτού, καθώς και η συνολική του αξία. Προκειμένου περί υποκαταστήματος που δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα ή αποθηκευτικού χώρου, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Για υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 1 και 3 του ΠΔ 186/1992 «1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, αντίστοιχα. Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6, 8, 9 (εκτός του τρίτου εδαφίου) και 10 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού. Ειδικότερα, η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων. Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της

επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του π.δ. 1123/1980. Ομοίως δεν απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα εφαρμοστεί η νέα μέθοδος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 1,2,3 και του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυαν την κρινόμενη χρήση «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο 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.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ. Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α. Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) 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 ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών. μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό. το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο

πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο. ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών. στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3.Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4.Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούντα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30του [Π.Δ. 186/1992](#).»

30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 30 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), 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: 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 αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρουβείσας (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».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ ως ισχύουν μετά το Ν. 4337/2015 είναι μη νόμιμη, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένη, δοθέντος ότι είναι γενική και αόριστη, μη βεβαιούσα ειδικώς και συγκεκριμένως αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις του νόμου περί ΚΒΣ.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο απογραφής και κλειστής αποθήκης που πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Έλεγχο αποθήκης «Στην κατηγορία Α ' ΥΛΕΣ , όπως διευκρινίστηκε πρόκειται για πλάκες , διαφόρων τύπων μαρμάρων πριν το τελικό στάδιο της διαμόρφωσης τους.

Η ελεγχόμενη κατά την αποτίμηση της ποσότητας έχει προβεί στην αλλοίωση της , που έχει ως αποτέλεσμα την εικονική αύξηση της συνολικής αξίας των αποθεμάτων της ανωτέρω κατηγορίας Συγκεκριμένα στη σελ. 4 της κατάστασης απογραφής η ελεγχόμενη είχε απογράψει:

Είδος	Διαστάσεις	Τεμάχια	Τ.μ.	Τιμή αποτίμησης/τ.μ.	Συνολική αξία
Μάρμαρα Καβάλας	2,40*1,65	90	386,70	25	9.667,50

ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη έχει υπολογίσει λάθος το σύνολο που αφορά τα τ.μ. (386,70) (ποσότητα) $2,40 \times 1,65 \times 90 = 386,70$ ενώ τα πραγματικά τ.μ. είναι $2,40 \times 1,65 \times 90 = 356,40$ γεγονός που σημαίνει ότι απογράφει απόθεμα επί πλέον $386,70 - 356,40 = 30,30$ τ.μ. με αποτέλεσμα να αυξάνεται η τελική αξία του συγκεκριμένου αποθέματος κατά $30,30 = 757,50 \text{ €}$.

Η ανωτέρω παρατυπία για την ελεγχόμενη χρήση όπως αποδεικνύεται στις συν/νες καταστάσεις απογραφών (Νο 4,5,6,7&8) έχει επαναληφθεί σε εξήντα δύο (62) διαφορετικά είδη, με αποτέλεσμα η συνολική ποσότητα και κατ' επέκταση αποτίμηση ως προς την αξία, να παρουσιάζει εικονική αύξηση 36.958,46 €. Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 30 §4περ. β' του ΚΒΣ , όπως αυτές συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του αρθ. 31 περίπτωση β' του Ν. 3522/06 «δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα ». Ο έλεγχος κρίνει την απογραφή της χρήσης ανακριβή και κατ' επέκταση θίγεται το κύρος και η αποδεικτική ισχύ των βιβλίων και στοιχείων για την ανωτέρω χρήση με αποτέλεσμα να κρίνονται **ΑΝΑΚΡΙΒΗ**

Έλεγχος κλειστής αποθήκης «Ο έλεγχος πραγματοποιήσε , κλειστή αποθήκη για την κατηγορία αγαθών ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΙΔΟΣ Α': Μάρμαρα της κατηγορίας Β Ο Λ Α Κ Α Σ Παρατήρηση: ο έλεγχος πραγματοποιήσε κλειστή αποθήκη στο σύνολο της κατηγορίας του παραπάνω αγαθού καθ' ότι, η ελεγχόμενη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 27 & 28 του ΚΒΣ δεν έχει απογράψει τα επί μέρους είδη της κατηγορίας αυτής , όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα στοιχεία των προμηθευτών της

Απόθεμα έναρξης 01/01/2003	ποσότητα σε τμ.
απογραφή 31-12-2002 (σελ. βιβλίου απογραφής Νο ΑΠΘ/10-02-2000)	951,00
Αγορές 1-1/31-12-2003 Σύμφωνα με το υπ' αριθ./2003 ΤΠ-ΔΑ Σειρά Α' προμηθευτής	347,20
Αποθέματα απογραφής λήξης 31-12-2003 Όπως αναγράφεται στην υπ' αριθ. Νοί μηχ/κή κατάσταση απογραφών	410,00
Πωλήσεις περιόδου 01-01/31-12-2003 Σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία : Τ.Π-Δ.Α Νο/28-06-03 ΑΛΠ Νο/ 15-06-03 ΑΛΠ Νο/ 10-09-03 Σύνολο πωλήσεων	26,00 45,22 117,99 189,21
Επιστροφές (με έκδοση Πιστωτικού Τιμολογίου)	0

Η ελεγχόμενη σύμφωνα με τα παραπάνω πρέπει να παρουσιάζει , πωλήσεις σε ποσότητα : $(951 + 347,20) - 410 = 888,20$ τ.μ Δηλωθείσες πωλήσεις = $189,21$ τ.μ. ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ: $698,99$ τμ.

❖ Η συνολική αξία της αποκρουβείσας ποσότητας, με βάσει την μέση τιμή πώλησης, που αναφέρεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πώλησης $13,5/\tau\mu$ προσδιορίζεται στο ποσό των $698,99 \times 13,5 = 9.436,36$ € Ο έλεγχος επισημαίνει Α) ότι η μέση τιμή αποτίμησης της ανωτέρω κατηγορίας μαρμάρου (υπό μορφή εμπορευμάτων) σύμφωνα με την απογραφή της 31-12-2003 ανέρχεται σε $16,5$ €/τμ β) Η ελεγχόμενη στην απογραφή λήξης της 31-12-2002 και στην σελ. του βιβλίου απογραφών Νο ΑΠΘ...../10-02-200) έχει απογράψει συνολική ποσότητα μαρμάρων της κατηγορίας Β Ο Λ Α Κ Α Σ υπό μορφή Α ΥΛΗΣ ποσότητα $463,73$ τμ , ποσότητα που αποτελεί απόθεμα έναρξης για την 01/01/2003 .

-Στην απογραφή λήξης της 31-12-2003 και στην σελ. Νο4 των μηχ/νων καταστάσεων απογραφής , όπου έχει αποτιμήσει την ποσότητα της κατηγορίας μαρμάρων ΒΟΛΑΚΑΣ , υπό μορφή Α ' ύλης , έχει απογράψει ποσότητα $269,44$ τμ αυτό σημαίνει ότι μέσα στην χρήση 2003 η ελεγχόμενη κατανάλωσε $463,73 - 269,44 = 194,29$ τμ. Α ' ύλης και παρασκεύασε προϊόντα .

Η ελεγχόμενη τόσο στην απογραφή έναρξης (01-01-2003 όσο και στην απογραφή λήξης 31-12-2003 δεν έχει καταγράψει ούτε αποθέματα έναρξης, αλλά ούτε και αποθέματα λήξης προϊόντων της κατηγορίας ΒΟΛΑΚΑΣ, με δεδομένο ότι οι πωλήσεις της χρήσης 01-01-31/12-2003 της κατηγορίας ΒΟΛΑΚΑΣ, υπολείπονται μόνο από την κατηγορία Εμπορευμάτων κατά 698,99τμ. κατόπιν των ανωτέρω προστίθεται και η απόκρυψη των πωλήσεων, στο σύνολο τους, από την κατηγορία προϊόντων ήτοι 194,29 τ.μ., αξίας σύμφωνα με την μέση τιμή αποτίμησης της απογραφής 31-12-2003 (σελ. Νο 4 καταστάσεων απογραφής) 20,24 €

❖ Ήτοι **αξία** $194,29 \times 20,24 = 3.932,42\text{€}$ Τελικό αποτέλεσμα :

Ο έλεγχος καταλογίζει σε βάρος της ελεγχόμενης το ποσό των $9.436,36 + 3.932,42 = 13.368,79$ για πωλήσεις που δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης για την κατηγορία μαρμάρων ΒΟΛΑΚΑΣ , είτε σε μορφή εμπορεύματος είτε σε μορφή Α' Ύλης....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι :«1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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, 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, η από 12/03/2019 οικεία έκθεση ελέγχου η οποία συνυποβάλλεται και αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την διαπίστωση της παράβασης είναι δε πλήρως αιτιολογημένη και ορισμένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη κατά το άρθρο 171 § 1 & 4 ΚΔΔ (ΣτΕ 478/1998) και το άρθρο 28 § 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, εν προκειμένω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος αναπόδεικτος και απορριπτέος καθώς αυτός προβάλλεται γενικώς και αορίστως και χωρίς να επιρρωνύεται από κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 12/3/2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, και αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία αυτής κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

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

ΧΡΗΣΗ 2003

Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015: 5.860,00 €.

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.