



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-3-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 601

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 3-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα στα, κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-6-2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 3-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 1.000€ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αγοράς 8.889 κιλών καρπουζιού εσοδείας 2018 συνολικής αξίας 1.777,80€ και 12.151 κιλών κιλών καρπουζιού μίνι-άσπορο εσοδείας 2018 συνολικής αξίας 4.860,40€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-6-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ ζήτησε και έλαβε το λογιστικό υπόλοιπο αποθέματος του καρπουζιού και του καρπουζιού μίνι-άσπορο και τα ακαταχώρητα τιμολόγια αγορών μέχρι και την ημέρα του ελέγχου. Στη συνέχεια καταμέτρησε το απόθεμα στα δύο αυτά είδη με τον υπεύθυνο ιδιοκτήτη της επιχείρησης και στη συνέχεια, κατόπιν απαίτησης – πρωτοβουλίας του υπευθύνου της προσφεύγουσας επιχείρησης, έγινε ζύγιση του είδους καρπούζι μίνι-άσπορο. Από την καταμέτρηση – ζύγιση του αποθέματος προέκυψε πλεόνασμα αποθέματος σε σχέση με το λογιστικό 8.889 κιλών καρπουζιού και 12.151 κιλών καρπουζιού μίνι-άσπορο, για το οποίο έκρινε ο έλεγχος ότι έπρεπε να έχουν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά αγοράς από την προσφεύγουσα και εξέδωσε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό/2018 και/2018 σημειώματα απόψεων. Οι ισχυρισμοί που διατυπώθηκαν με τα σημειώματα απόψεων δεν έγιναν δεκτά και ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Ο έλεγχος δεν προέβη σε ζύγιση του συνόλου των παλετών των καρπουζιών ως όφειλε και το συνολικό βάρος που προσδιορίστηκε έχει σημαντική απόκλιση με την πραγματικότητα (ο ισχυρισμός είχε διατυπωθεί και στο με αριθμό/2018 σημείωμα απόψεων)
- Η διαφορά που προσδιορίστηκε για το είδος καρπούζι είναι πολύ μικρή σε σχέση με τις συνολικές αγορές από 1/1 μέχρι την ημερομηνία ελέγχου (13/6/2018) (ο ισχυρισμός είχε διατυπωθεί και στο με αριθμό/2018 σημείωμα απόψεων)
- Στη συγκεντρωτική κατάσταση που έλαβε από τον έλεγχο με τις αθροίσεις των ζυγισμένων παλετών για το είδος καρπούζι μίνι-άσπορο υπάρχει το εμφανές σφάλμα να έχει προστεθεί βάρος παλέτας 8.820 κιλών αντί για 820 κιλά που είναι το ορθό, οπότε η διαφορά (πλεόνασμα) του ελέγχου είναι κατά $8.820 - 820 = 8.000$ κιλά μικρότερη (ο ισχυρισμός είχε διατυπωθεί και στο με αριθμό/2018 σημείωμα απόψεων)
- Η υπολειπόμενη διαφορά των $12.151 - 8.000 = 4.151$ κιλών για το είδος καρπούζι μίνι-άσπορο είναι πολύ μικρή σε σχέση με τις συνολικές αγορές από 1/1 μέχρι την

ημερομηνία ελέγχου (13/6/2018) (ο ισχυρισμός είχε διατυπωθεί και στο με αριθμό/2018 σημείωμα απόψεων)

- Κατά την καταμέτρηση του είδους καρπούζι μίνι-άσπορο δεν αφαιρέθηκε το βάρος των πλαστικών κάθε παλέτας, το οποίο είναι 35 κιλά για κάθε παλέτα κατά μέσο όρο – δεν αναγραφόταν στην κατάσταση το καθαρό βάρος των καρπουζιών αλλά το μικτό. Το βάρος των πλαστικών ανέρχεται σε 220 παλέτες Χ 35 κιλά πλαστικά/ παλέτα = 7.700 κιλά και πρέπει να αφαιρεθεί από την ευρεθείσα από τον έλεγχο διαφορά. (ο ισχυρισμός είχε διατυπωθεί και στο με αριθμό/2018 σημείωμα απόψεων)

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«. 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. ...

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«Άρθρα 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων)

3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),

β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,

γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,

δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),

ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,

στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,

ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,

η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,

θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,

ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,

ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,

ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,

ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.

Παράγραφος 3

3.3.1 Εισάγεται η αρχή ότι το λογιστικό σύστημα (μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία) προσαρμόζονται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας.

Παράγραφος 4

3.4.1 Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

...

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος ...

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.

5.9.3 Οίκοθεν νοείται ότι στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα για τις πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ) ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

5.9.4 Η αναφορά της παραγράφου 9 σε υποχρέωση τήρησης των αποδείξεων λιανικής σε καμία περίπτωση δεν εισάγει υποχρέωση αναγραφής του είδους και της ποσότητας των διακινούμενων αγαθών σε αυτές. Άλλωστε, το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικής πώλησης αναφέρεται περιοριστικά στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 και δεν περιλαμβάνει το είδος και την ποσότητα των διακινούμενων αγαθών, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/EK.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«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, υπόκειται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6-7-2016 «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «1. Θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από το ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη λιανικής, Απόδειξη λιανικής πώλησης, Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, Απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κ.λπ.), για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών.».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις προσθήκες του άρθρου 12 του ν.4474/2017:

«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 (1000) ευρώ, ανά φορολογικό

έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 144 «Δημόσια και ιδιωτικά» του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΠΔ 331/1985): *«1. Έγγραφα που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους από το αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπο δημόσιο όργανο (δημόσια έγγραφα) αποτελούν πλήρη απόδειξη για όλα όσα βεβαιώνεται σ' αυτά ότι έγιναν από εκείνον που τα συνέταξε ή ενώπιόν του, ως προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορούν να προσβληθούν.»*

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός ότι σε έγγραφο που έδωσε ο έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και περιλάμβανε αθροίσεις των ζυγίσεων του είδους καρπούζι Ηλείας μίνι-άσπορο υπήρχε τυπογραφικό σφάλμα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ρητά αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ ότι, κατόπιν αιτήματος του υπευθύνου – ιδιοκτήτη της προσφεύγουσας επιχείρησης για να μην προκληθεί πρόβλημα στη λειτουργία της επιχείρησης ή προσωρινή διακοπή της λειτουργίας της, δεν διενεργήθηκε πλήρης ζύγιση όλης της ποσότητας των καρπουζιών, αλλά μόνο ζύγιση 2 παλετών και στη συνέχεια καταμετρήθηκαν οι παλέτες που υπήρχαν στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και υπολογίσθηκε το βάρος του πραγματικού αποθέματος των καρπουζιών

Επειδή με την ίδια μέθοδο είχε αρχικά προσδιοριστεί το πραγματικό απόθεμα των καρπουζιών μίνι-άσπορο και είχε προκύψει μεγαλύτερη διαφορά μεταξύ λογιστικού και πραγματικού αποθέματος. Σε αυτή την περίπτωση, ο ίδιος ο υπεύθυνος – ιδιοκτήτης της επιχείρησης ζήτησε να πραγματοποιηθεί και πλήρης ζύγιση όλων των παλετών, όπερ και εγένετο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το απόθεμα και των δύο ειδών καρπουζιών αποθηκεύεται σε παλέτες, οι οποίες έχουν σημαντικό βάρος (απόβαρο).

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα κοινής πείρας, τα καρπούζια, ακόμη και του ίδιου είδους, έχουν διαφορετικό βάρος και μάλιστα σε πολλές περιπτώσεις έχουν σημαντική απόκλιση μεταξύ τους.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε επικαλεστεί τη σημαντική απόκλιση στο βάρος των καρπουζιών ακόμη και του ίδιου είδους και είχε επισημάνει την αναγκαιότητα να υπάρξει ζύγιση όλου του αποθέματος στα υπομνήματα απόψεων που είχε υποβάλει στον έλεγχο. Η επίκληση από τον έλεγχο ότι ο υπεύθυνος της προσφεύγουσας επιχείρησης υπέδειξε ότι δεν μπορούσε να πραγματοποιηθεί ζύγιση όλου του αποθέματος δεν αίρει την αναγκαιότητα ζύγισης όλου του αποθέματος, προκειμένου να προσδιοριστεί με μεγαλύτερη ασφάλεια στο μέτρο του δυνατού το πραγματικό απόθεμα την ημέρα του ελέγχου στο είδος καρπούζι Επισημαίνεται το άρθρο 25 παρ.6 του ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο: *«6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.»*

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται ότι κατά τη ζύγιση του είδους καρπούζι μίνι-άσπορο, που πραγματοποιήθηκε πλήρης ζύγιση του αποθέματος στις παλέτες, μη ορθά δεν αφαιρέθηκε το βάρος της παλέτας (απόβαρο). Ο ισχυρισμός αυτός είχε διατυπωθεί και στα υποβληθέντα υπομνήματα απόψεων. Στην έκθεση ελέγχου δεν αναγράφεται εάν αφαιρέθηκε το βάρος των παλετών από τις ζυγίσεις, ώστε να προσδιοριστεί ορθά το απόθεμα του είδους, στο μέτρο του δυνατού. Η επίκληση από τον έλεγχο ότι έχουν συνυπογράψει οι ελεγκτές και ο υπεύθυνος της επιχείρησης το πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, δεν συνεπάγεται ότι έχει πραγματοποιηθεί ορθά η καταμέτρηση και η εκτίμηση του αποθέματος του είδους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εμπεριστατωμένα 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, ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): *«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.»*

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).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 3-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 (πράξη/2019): 0€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.