



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7/11/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1815

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

: Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση

: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας

: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο

: 2131604576

E-mail

: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 7-7-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ. / 30-5-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. / 30-5-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 30-5-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **7-7-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / **30-5-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού **500,00€**, καθότι διαπιστώθηκε ότι κατά τα φορολογικά έτη **2017-2020** δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία διακίνησης για την πώληση προϊόντων που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, ως όφειλε.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι η «.....». Ο προσφεύγων για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Από την 31/12/2015 έως την 15/6/2017, ο προσφεύγων ήταν αγρότης του ειδικού καθεστώτος ενώ από την 15/6/2017 και εφεξής υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. / 22-6-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των επιστροφών ΦΠΑ που εισέπραξε ο προσφεύγων από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020, σε πλήθος περιπτώσεων δεν εξέδωσε στοιχείο διακίνησης αγροτικών προϊόντων, που διακινήθηκαν προς πώληση σε λαϊκές αγορές της Αθήνας, ήτοι παράβαση που επισύρει το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. 1στ' & §2 περ. η' του ΚΦΔ, ποσού 500,00€.

Επιπλέον, ο έλεγχος σύμφωνα με το με αριθ. / 10-4-2023 ΣΔΕ επέβαλε στον προσφεύγοντα το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. α' & §2 περ. α' του ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης έναρξης, καθότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος, εξέδωσε το με αριθ. / 28-2-2017 Τιμολόγιο για την πώληση 12.708 κιλών πορτοκαλιών «.....» στην επιχείρηση «..... Α.Ε.» καθαρής αξίας 2.440,02€ χωρίς ΦΠΑ.

Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ εκδόθηκε το με αριθμό / **10-4-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση (ΣΔΕ)**, προκειμένου ο προσφεύγων, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Το ανωτέρω ΣΔΕ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 19/4/2023, με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της έδρας άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, ήτοι επί της οδού

..... στο όπως προκύπτει από με αριθ. πρωτ. / 10-4-2023 σχετικό διαβιβαστικό έγγραφο της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ. / 19-5-2023 Υπόμνημα.

Έπειτα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ λαμβάνοντας υπόψη τα όσα διαλαμβάνονται στο ανωτέρω Υπόμνημα του προσφεύγοντος, προέβη στην έκδοση της με αριθ. / 30-5-2023 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης στοιχείων διακίνησης αγαθών προς πώληση, καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης 30-5-2023 οικείας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΦΔ.

Αντιθέτως, ο έλεγχος δεν επέβαλλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο εκπρόθεσμης έναρξης, ποσού 100,00€, καθότι ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το Υποσύστημα του Μητρώου του taxis, από την 31/12/2015 έως την 15/6/2017, ο προσφεύγων ήταν αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της με αριθ. / 30-5-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Οι ποσότητες που αναγράφονται στο Δ.Α. / 20-12-2017 είναι οι ορθές, καθότι εκείνη την ημέρα δεν είχε μαζί του στην το Δελτίο Αποστολής Επιστροφών. Λόγω αυτού, ο προσφεύγων κατέγραψε τις επιστρεφόμενες ποσότητες στο επόμενο φύλλο με αριθ. / 20-12-2017. Φθάνοντας στην έδρα του εκ παραδρομής ξαναπέρασε τις ίδιες ποσότητες στο Δελτίο Αποστολής Επιστροφών με αριθ. / 20-12-2017.

2) Για τις με ημερομηνία 23/1/2018, 20/2/2018, 25/2/2018, 26/2/2018 και 23/2/2019 συναλλαγές εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης με την έναρξη της αποστολής, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1286/ 31-12-2013, διότι ήταν γνωστές εκ των προτέρων οι ποσότητες και η τιμή πώλησης των εμπορευμάτων, με συνέπεια για τις συγκεκριμένες ποσότητες να μην απαιτείται παραστατικό διακίνησης.

3) Για τις με ημερομηνία 14/3/2018 και 12/6/2018 συναλλαγές ισχύει ότι αναφέρεται και στον ανωτέρω 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

4) Σχετικά με την παρατήρηση του ελέγχου ότι κατά το χρονικό διάστημα από 5/11/2019 έως τις 29/11/2019 δεν συμπίπτουν τα Δ.Α. με τα εκδοθέντα Ζ σημειώνεται ότι έχουν εκδοθεί και τα Δ.Α., καθώς και τα αντίστοιχα Ζ. Όμως εξαιτίας τεχνικού προβλήματος της ταμειακής του μηχανής (αποφορτισμένη) προκύπτει μικρή χρονική διαφορά μεταξύ τους.

5) Δεν εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς αγροτών από την έκδοση και μόνο ενός τιμολογίου προς πελάτη του, καθότι εξακολουθεί να εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «1. Δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, αξίας μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης, δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι κατά το χρόνο έναρξης των εργασιών τους.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή:

α) στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 «Ειδικό καθεστώς αγροτών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5. Οι εν λόγω αγρότες δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών τους και τις παροχές των υπηρεσιών τους και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3.

Ειδικά, για το φορολογικό έτος 2017, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

...

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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:

...

ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης,

...

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 την ΠΟΛ.1286/2013 «Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» αναφέρεται ότι: «1. Για την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση αποθεμάτων, με σκοπό την πώληση, απευθείας ή μέσω τρίτου, εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων φορολογικά στοιχεία αξίας, που συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους, συντάσσεται από τον εκδότη του στοιχείου αξίας δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων με περιεχόμενο τα δεδομένα των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. – ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1), πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων.

Το ανωτέρω δικαιολογητικό συντάσσεται για την παραλαβή αποθεμάτων από τον αγοραστή (υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών) αυτών, εφόσον δεν παραδίδεται σ' αυτόν, κατά την παραλαβή τους, τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών ή αντίτυπο του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ή δεν εκδίδεται άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης του άρθρου 5 παράγραφος 6 του Κ.Φ.Α.Σ..

2. Το ανωτέρω δικαιολογητικό συντάσσεται κατά το χρόνο της αποστολής ή της παράδοσης ή της παραλαβής ή της διακίνησης, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων. Εφόσον, με κατάλληλες δικλείδες, διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού, το ανωτέρω δικαιολογητικό μπορεί να βρίσκεται σε άυλη μορφή.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 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» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

...

Παράγραφος 8

...

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.

[...]

5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

[...]

ζ) διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., οι οποίοι δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,

[...]

ιβ) διακίνηση βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),

[...]

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

5.8.6 Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής - e-mail).

Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του.

Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

...

Άρθρο 15: Αυθεντικότητα τιμολογίου

Παράγραφος 1

15.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

15.1.2 Σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς του Παραρτήματος Α (Γλωσσάριο), ως αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin) νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Ως ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίσθηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του. Δηλαδή, ένα τιμολόγιο χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα όταν αφενός μεν κατά την έκδοσή περιέχει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία από το νόμο, αφετέρου δε το περιεχόμενο αυτό δεν έχει με οποιοδήποτε τρόπο αλλοιωθεί εκ των υστέρων.

15.1.3 Σε ότι αφορά στην υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, η εμπλεκόμενη οντότητα πρέπει να διασφαλίζει με οιονδήποτε ενδεδειγμένο τρόπο ότι, για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί από άνθρωπο χωρίς να απαιτείται υπερβολική διερεύνηση ή ερμηνεία. Για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια η προϋπόθεση αυτή πληρείται όταν, άμα τη ζητήσει τους και με κατάλληλη διαδικασία μετατροπής, μπορούν σε εύλογο χρόνο να παρουσιασθούν σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί είτε σε οθόνη είτε μέσω εκτύπωσης. Η διαδικασία αυτή πρέπει να επιτρέπει την επαλήθευση ότι οι πληροφορίες μεταξύ του αρχικού ηλεκτρονικού αρχείου και του στοιχείου που παρουσιάζεται σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί, δεν έχουν τροποποιηθεί. Η αναγνωσιμότητα θεωρείται ότι εξασφαλίζεται, όταν κατάλληλος και αξιόπιστος μηχανισμός πρόσβασης του ηλεκτρονικού μορφότυπου, είναι διαθέσιμος κατά τη διάρκεια της περιόδου αποθήκευσης.

Παράγραφος 2

15.2.1 Η παράγραφος αυτή απαιτεί κάθε οντότητα, εκδότης ή λήπτης του τιμολογίου, να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, έντυπου ή ηλεκτρονικού. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ενότητα «Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017» της ΠΟΛ.1026/ 12-2-2018 (ν.4474/2017) «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του [...] (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» ισχύουν τα εξής:

«Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής: Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

Γ. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιστ' 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.1003/31.12.2014. 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, 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. Σχετική με τα ανωτέρω είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 252 Α') περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

2. Για το σκοπό αυτό κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου, όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, θα ζητά το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης. ...».

Επειδή, μέσω του συστήματος taxis προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, είναι η «.....». Ο προσφεύγων για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται από την 15/6/2017 και εφεξής σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. / 22-6-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των επιστροφών ΦΠΑ που εισέπραξε ο προσφεύγων από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020.

Επειδή, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, συνεπεία της με αριθ. / 30-1-2023 πρόσκλησης διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Στις **20/12/2017**, ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα με το αριθ...../ 20-12-2017 Δελτίο Αποστολής (Δ.Α) 400 κιλά πορτοκάλια και 150 κιλά μανταρίνια, ενώ επέστρεψε με το αριθ. .../20-12-2017 Δ.Α., 200 κιλά πορτοκάλια και 100 κιλά μανταρίνια και με το αριθ. /20-12-2017 Δ.Α. σειρά Α' επιπλέον 200 κιλά πορτοκάλια και 100 κιλά μανταρίνια. Επιπλέον είχε εκδώσει και Ζ /20-12-2017 καθαρής αξίας 38,05€.
2. Στις **23/01/2018**, ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα με το αριθ...../ 23-1-2018 Δ.Α 400 κιλά πορτοκάλια και επέστρεψε με το αριθ...../23-1-2018 Δ.Α. 250 κιλά, ενώ είχε πουλήσει την ίδια ημερομηνία μόνο στο Σωματείο 200 κιλά με τιμολόγιο πώλησης και με ΑΛΠ ποσότητα 150κιλών,
3. Στις **20/2/2018**, ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα με το αριθ...../ 20-2-2018 Δ.Α 400 κιλά πορτοκάλια και επέστρεψε 200 κιλά, ενώ είχε πουλήσει την ίδια ημερομηνία μόνο στο Σωματείο κιλά με τιμολόγιο πώλησης και με ΑΛΠ άγνωστη ποσότητα,
4. Στις **25/2/2018** ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα χωρίς παραστατικό διακίνησης, ενώ υπήρξε πώληση στο Σωματείο κιλών με τιμολόγιο πώλησης,
5. Στις **26/2/2018** ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα με το αριθ...../ 26-2-2018 Δ.Α 150 κιλά κλημεντίνες και επέστρεψε 50 κιλά, ενώ είχε πουλήσει την ίδια ημερομηνία μόνο στο Σωματείο 100 κιλά με τιμολόγιο πώλησης και με ΑΛΠ άγνωστη ποσότητα.
6. Στις **14/03/2018** ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα με το αριθ...../ 14-03-2018 Δ.Α 800 κιλά πορτοκάλια και 150 κιλά μανταρίνια και με το αριθ. / 14-03-2018 Δ.Α επέστρεψε 500 κιλά πορτοκάλια και 60 κιλά μανταρίνια ενώ είχε άλλο μπλοκ για τις επιστροφές με σειρά Α, δεν ακολουθούσε τη συνεχόμενη αρίθμηση.
7. Στις **12/6/2018** ο προσφεύγων μετέφερε προς πώληση στην Αθήνα με το αριθ...../ 12-06-2018 Δ.Α 350 κιλά βερύκοκα και με το αριθ...../ 12-6-2018 σειρά Α' Δ.Α επέστρεψε 200 κιλά βερύκοκα και με το με αριθ...../ 12-6-2018 επέστρεψε άλλα 200 κιλά ενώ με το αρχικό Δ.Α η μεταφερόμενη ποσότητα ήταν μόνο 350 κιλά.
8. Στις **11/01/2019** υπήρξε διακίνηση προϊόντων με το αριθ...../ 11-1-2019 Δ.Α συγκεκριμένα 300 κιλά πορτοκάλια και 300 κιλά πορτοκάλια χωρίς να έχει εκδοθεί Ζ για τη συγκεκριμένη ημερομηνία.
9. Στις **17/01/2019** εκδόθηκε Ζ αξίας 67,88 € χωρίς στοιχείο διακίνησης.
10. Στις **23/02/2019** είχε εκδώσει Τιμολόγιο πώλησης με αριθ.41 προς το Σωματείο για 25 κιλά πορτοκάλια και 17 κιλά μανταρίνια χωρίς σε αυτή την ημερομηνία να έχει εκδοθεί κάποιο στοιχείο διακίνησης ούτε Ζ.
11. Στις **16/5/2019** ο προσφεύγων μετέφερε προϊόντα προς πώληση στην Αθήνα χωρίς παραστατικό διακίνησης και Ζ αξίας 79,21€.
12. Στις **28/5/2019** ο προσφεύγων μετέφερε προϊόντα προς πώληση στην Αθήνα χωρίς παραστατικό διακίνησης και Ζ αξίας 104,96€.
13. Από τις **5/11/2019** ως τις **29/11/2019** δεν συμπίπτουν οι ημερομηνίες των Δ.Α με τα εκδοθέντα Ζ.

14. Στον Δεκέμβριο του 2019 όλα τα Ζ έχουν εκδοθεί μετά τα μεσάνυχτα της μέρας διακίνησης επίσης λείπει το Ζ-...../20-12-2019.
15. Από 21/3/2020 ως 27/5/2020 δεν έχει εκδοθεί κανένα παραστατικό διακίνησης ενώ έχουν εκδοθεί Ζ.
16. Στο ελεγχόμενο έτος 2020 και συγκεκριμένα τον μήνα Ιανουάριο του έτους 2020 οι ημερομηνίες διακίνησης Δ.Α δεν συμπίπτουν με τις ημερομηνίες των εκδοθέντων Ζ.
17. Λείπουν τα εκδοθέντα Ζ τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2020.

Επειδή, κατόπιν του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020, σε πλήθος περιπτώσεων δεν εξέδωσε στοιχείο διακίνησης αγροτικών προϊόντων, που διακινήθηκαν προς πώληση σε λαϊκές αγορές της Αθήνας, ήτοι παράβαση που επισύρει το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. ιστ' & §2 περ. η' του ΚΦΔ, ποσού 500,00€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ εκδόθηκε το με αριθμό/ 10-4-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση (ΣΔΕ), προκειμένου ο προσφεύγων, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Το ανωτέρω ΣΔΕ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 19/4/2023, με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της έδρας άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, ήτοι επί της οδού στο, όπως προκύπτει από με αριθ. πρωτ./ 10-4-2023 σχετικό διαβιβαστικό έγγραφο της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ./ 19-5-2023 Υπόμνημα.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ λαμβάνοντας υπόψη τα όσα διαλαμβάνονται στο ανωτέρω Υπόμνημα του προσφεύγοντος, προέβη στην έκδοση της με αριθ./ 30-5-2023 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης στοιχείων διακίνησης αγαθών προς πώληση.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας προβάλλει τους ίδιους με το με αριθ. πρωτ./ 19-5-2023 Υπόμνημα ισχυρισμούς. Συγκεκριμένα:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ποσότητες που αναγράφονται στο Δ.Α./ 20-12-2017 είναι οι ορθές, καθότι εκείνη την ημέρα δεν είχε μαζί του στην Αθήνα το Δελτίο Αποστολής Επιστροφών. Λόγω αυτού, ο προσφεύγων κατέγραψε τις επιστρεφόμενες ποσότητες στο επόμενο φύλλο με αριθ./ 20-12-2017. Φθάνοντας στην έδρα του εκ παραδρομής ξαναπέρασε τις ίδιες ποσότητες στο Δελτίο Αποστολής Επιστροφών με αριθ./ 20-12-2017.

Επιπλέον, αναφορικά με τις με ημερομηνία 14/3/2018 και 12/6/2018 συναλλαγές, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι και στις συγκεκριμένες περιπτώσεις ισχύουν ομοίως τα ανωτέρω, καθότι πρόκειται για πανομοιότυπες περιπτώσεις.

Επειδή, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, ήτοι εν προκειμένω στα πλαίσια μεταφοράς αγαθών οφείλει να εκδίδει κατ' ορθό τρόπο παραστατικά στοιχεία διακίνησης, στα οποία να αναφέρονται αναλυτικά όλες οι απαραίτητες πληροφορίες με απώτερο σκοπό την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μεμονωμένης συναλλαγής.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις με ημερομηνία 23/1/2018, 20/2/2018, 25/2/2018, 26/2/2018 και 23/2/2019 συναλλαγές εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης κατά την έναρξη της αποστολής, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1286/ 31-12-2013, διότι ήταν γνωστές εκ των προτέρων οι ποσότητες και η τιμή πώλησης των εμπορευμάτων, με συνέπεια για τις συγκεκριμένες ποσότητες να μην απαιτείται παραστατικό διακίνησης.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. 2 της παρ. 8 του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 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.

Επειδή, στις ως άνω περιπτώσεις, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης 30-5-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, για τις εν λόγω συναλλαγές είχαν εκδοθεί τιμολόγια πώλησης, στα οποία αναγράφονταν οι ποσότητες των πωλούμενων αγαθών.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μεν δεκτός, χωρίς όμως αυτό να δύναται να επηρεάσει το ύψος του επιβληθέντος με την με αριθ. / 30-5-2023 προσβαλλόμενη πράξη, προστίμου ποσού 500,00€.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων, αναφορικά με την παρατήρηση του ελέγχου ότι κατά το χρονικό διάστημα από 5/11/2019 έως τις 29/11/2019 δεν συμπίπτουν τα Δ.Α. με τα εκδοθέντα Ζ, ισχυρίζεται ότι έχουν εκδοθεί και τα Δ.Α., καθώς και τα αντίστοιχα Ζ. Όμως εξαιτίας τεχνικού προβλήματος της ταμειακής του μηχανής (αποφορτισμένη) προκύπτει μικρή χρονική διαφορά μεταξύ τους.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς και συνεπώς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων, όσον αφορά την παράβαση που επισύρει το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. α' & §2 περ. α' του ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης έναρξης, λόγω έκδοσης του με αριθ. / 28-2-2017 Τιμολογίου πώλησης 12.708 κιλών πορτοκαλιών «.....» στην επιχείρηση «..... Α.Ε.» καθαρής αξίας 2.440,02€ χωρίς ΦΠΑ, ισχυρίζεται όπως και με

το με αριθ. πρωτ. / 19-5-2023 Υπόμνημά του επί του με αριθ. / 10-4-2023 Σ.Δ.Ε., ότι δεν εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς αγροτών από την έκδοση και μόνο ενός τιμολογίου προς πελάτη του, καθότι εξακολουθεί να εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Επειδή, ο προσφεύγων όπως προκύπτει από το Υποσύστημα του Μητρώου του taxis, από την 31/12/2015 έως την 15/6/2017 ήταν αγρότης του ειδικού καθεστώτος, ενώ από την 15/6/2017 και εφεξής υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα διαλαμβάνονται στο με αριθ. πρωτ. / 19-5-2023 Υπόμνημα του προσφεύγοντος, κατόπιν του οποίου εκδόθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 30-5-2023 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, δεν επέβαλλε στον προσφεύγοντα το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. α' & §2 περ. α' του ΚΦΔ, ποσού 100,00€, περί εκπρόθεσμης έναρξης εργασιών.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς που να αποδοθούν τα ως άνω ελεγκτικά πορίσματα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30-5-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 30-5-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, κρίνονται μερικώς βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες

Επειδή, ωστόσο, η διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης αποτελεί παράβαση, που επισύρει το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. ιστ' & §2 περ. η' του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 7-7-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. / 30-5-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 30-5-2023) Φορ. Έτος 2022

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

Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. ιστ' & §2 περ. η' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 500,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.