



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1173

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **08/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....**, κατά της με αριθμό/14-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. ιστ' του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την από **08-05-2024** (αρ. πρωτ. εισερχ./2024) συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων, βάσει της υπ'αριθμ. .../23-04-204 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας
6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την υπ'αριθμ...../08-12-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **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 αρ./14-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ. ιστ' του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του ίδιου νόμου, λόγω μη λήψης ενός (1) τουλάχιστον στοιχείου διακίνησης ή φορολογικού στοιχείου αγοράς που διαπιστώθηκαν σε επιτόπιο έλεγχο, φορολογικού έτους 2021.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-10-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία στις 26-04-2021 κλιμάκιο της Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδας, Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας με τη συνδρομή υπαλλήλων της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα στο, με κύριο αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο μοσχαριών ζώντων». Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, στο σταύλο της επιχείρησης υπήρχαν εξήντα τέσσερα (64) ζώντα ζώα (βοοειδή) και το αρχικό απόθεμα ζώντων ζώων έτους 2021 ήταν εκατόν πέντε (105). Από την κίνηση αποθήκης που επέδειξε η υπάλληλος προκύπτουν είκοσι μία (21) αγορές και εξήντα δύο (62) πωλήσεις, ενώ σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα της διαχείρισης ελέγχων γάλακτος του ΕΛ.Γ.Ο. ο προσφεύγων είχε δηλώσει μέχρι την ημέρα του ελέγχου πενήντα μία (51) σφαγές ζώων. Εν όψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι το φυσικό απόθεμα ζώντων ζώων ήταν εξήντα τέσσερα (64) ενώ σύμφωνα με την κίνηση της αποθήκης και τις σφαγές προκύπτει απόθεμα δέκα τρία (13) ζώντα ζώα.

Από τις ως άνω διαπιστώσεις προκύπτει η απόκτηση πενήντα ενός (51) ζώντων ζώων χωρίς τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά, με αποτέλεσμα την επιβολή προστίμου του άρθρου 54

παρ.1 περ. ιστ' «διακίνησης αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης» του Κ.Φ.Δ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επικαλούμενος ότι:

1.η θέση της φορολογικής αρχής είναι αβάσιμη, καθώς από την επισκόπηση του συνόλου των λογιστικών του αρχείων, ήτοι κινήσεις αποθήκης, Δελτία Σφαγής, Τιμολόγια Αγορών και Πωλήσεων προκύπτει ότι

01. Ζώντα Ζώα την 31-12-2020	105
02. Αγορές βάσει τιμολογίων αγοράς (ΤΔΑ .../29-3-2021 και ΤΔΑ .../10-01-2021)	21
03. Πωλήσεις βάσει εκδοθέντων Τ.Π./Δ.Α. (Τ.Π.ΔΑ/31-03-2021)	10
04. Σφαγές ζώντων βάσει εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής Σφαγής (Δ.Α. με αρ...-...)	52
05. Απόθεμα αποθήκης στις 26-4-2021	64

Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η πώληση 62 ζώντων ζώων, όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή. Οι πωλήσεις ζώντων ζώων είναι 10 και οι σφαγές ζώντων ζώων 52.

2.Η καταλογισθείσα πράξη καθίσταται αναιτιολόγητη.

3.Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση που οφείλει να δρα χρηστώ.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο

διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4987/2022 «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.[..] 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Άρθρο 5 - 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. [...] 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. [...] 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. **8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα 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».

Άρθρο 8 – τιμολόγιο πώλησης: «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. [...] 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»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1003/2013 γίνεται περαιτέρω ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4308/2014 ως εξής: «5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4987/2022 : «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 των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...] η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν 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 περ. ιε) και ιστ) της παρ. 1»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση και τηρεί διπλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδας και της Κτηνιατρικής Υπηρεσίας στις 26-04-2021, στην έδρα του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε η ύπαρξη εξήντα τεσσάρων (64) ζώντων ζώων. Από την κίνηση του βιβλίου αποθήκης που τέθηκε στη διάθεση των ελεγκτών, καθώς τα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών που βρίσκονταν στο λογιστήριο, διαπιστώθηκε ότι το απόθεμα αρχής έτους 2021 ήταν 105 ζώντα ζώα, οι αγορές μέχρι την ημέρα του ελέγχου ανήλθαν σε 21 και οι πωλήσεις σε 62, σύμφωνα με το αντίγραφο του φορολογικού αρχείου «αποθήκη» και τη συνημμένη Υπεύθυνη Δήλωση της υπαλλήλου της επιχείρησης, ενώ από το πληροφοριακό σύστημα διαχείρισης ελέγχων γάλακτος ο προσφεύγων είχε δηλώσει μέχρι την ημέρα του ελέγχου πενήντα μία (51) σφαγές ζώων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα προέβη στους ως άνω υπολογισμούς, καθώς οι σφαγές ζώων μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου ήταν 52 όπως προκύπτουν από τα προσκομιζόμενα δελτία αποστολής, το απόθεμα αρχής είναι 105 ζώντα ζώα και οι αγορές μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου ανήλθαν σε 21. Όμως, εσφαλμένα οι πωλήσεις υπολογίστηκαν από τους ελεγκτές σε 62, ενώ στην πραγματικότητα ήταν μόνο 10, όπως προκύπτουν από το υπ' αριθμ./31-03-2021 Τ.Δ.Α., με καθαρή αξία 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 650,00€ και με λήπτη τον με ΑΦΜ::, με το οποίο πουλήθηκαν 10 τεμάχια με τιμή πώλησης 500€ έκαστο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ανάρτησε κίνηση αποθήκης από 01/01/2021 μέχρι 26/04/2021, τα δελτία αποστολής προς το σφαγείο και ένα τιμολόγιο πώλησης ζώντων ζώων.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων κατόπιν υποβολής του υπ' αριθμ./8-4-2024 συμπληρωματικού υπομνήματος ανάρτησε νέα στοιχεία, ήτοι δελτία παραλαβής από το σφαγείο νωπού κρέατος των ζώων που εστάλησαν για σφαγή, αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών πωλήσεων νωπού κρέατος, ισοζύγιο του λογαριασμού 70, κινήσεις αποθήκης νωπού κρέατος για το διάστημα από 01/01/2021 ως 21/04/2021 και αρχείο πελατών με τα αντίστοιχα τιμολόγια πωλήσεων.

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν και αναπέμφθηκαν στο 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης με την υπ' αριθμ. .../23-04-2024 πράξη αναπομπής, το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ./08-05-2024 (αρ. πρωτ. εισερχ./08-05-2024) έγγραφό της

απέστειλε την από έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, από την οποία προκύπτουν τα εξής:

- 1) «Δέκα τρία (13) Δελτία Αποστολής προς το σφαγείο στο, με συνολικά πενήντα δύο (52) ζώα για σφαγή, ως εξής:

ΤΙΤΛΟΣ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	ΑΡΙΘ/ΗΜΕΡ. ΕΚΔ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΤΕΜΑΧΙΑ
..	/11.01.2021	3
..	/18.01.2021	12
..	.../20.01.2021	1
..	.../08.02.2021	3
..	.../19.02.2021	12
..	.../02.03.2021	2
.	.../04.03.2021	1
.	.../05.03.2021	4
..	.../08.03.2021	2
...	.../12.03.2021	2
..	.../22.03.2021	3
...	.../30.03.2021	6
...	.../30.04.2021	1
Σύνολο		52

- 2) Δύο (2) Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια αγοράς ζώων με συνολικά είκοσι ένα (21) αγορασθέντα ζώα, ως εξής:

ΠΩΛΗΤΕΣ	Α.Φ.Μ.	ΤΔΑ/ΑΡ. ΗΜ. ΕΚΔ	ΖΩΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 13%	ΣΥΝΟΛΟ
...	...	.../10.01.2021	9	200,00	26	226,00
...	...	.../29.03.2021	12	4.000,00	520,00	4.520,00

- 1) Ένα (1) Τιμολόγιο Πώλησης, με δέκα (10) πωληθέντα ζώα, ως εξής:

ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΤΔΑ/ΑΡ. ΗΜ. ΕΚΔ	ΖΩΝΤΑ ΖΩΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 13%	ΣΥΝΟΛΟ
...	...	/31.03.2021	10	5.000,00	650,00	5.650,00

- 2) Τα Δελτία παραλαβής νωπού κρέατος από το σφαγείο των ζώων που εστάλησαν για σφαγή.

- 3) Αναλυτική Καρτέλα Αποθήκης Ζώντων Ζώων με τις κινήσεις για το χρονικό διάστημα 01/01-21/4/ 2021, με συνολικό απόθεμα εξήντα τέσσερα (64) ζώντα ζώα.

- 4) Αναλυτική καρτέλα του λογαριασμού 70.00.00.013 «ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ 13% ΔΙΑΣΤΗΜΑΤΟΣ 01.01.2021 - 21.04.2021.

- 5) Αναλυτική καρτέλα του λογαριασμού 70.00.00.024 «ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ 24% ΔΙΑΣΤΗΜΑΤΟΣ 01.01.2021 - 21.04.2021.

- 6) Excel πελατών με τα αντίστοιχα τιμολόγια πωλήσεων, για το χρονικό διάστημα 01/01-21/4/2021

- 7) Ισοζύγιο του λογαριασμού 70.00 «Πωλήσεις εμπορευμάτων» για τη φορολογική περίοδο 01/01-21/4/2021.

- 8) Επισημαίνεται ότι το ΤΔΑ με αριθ./31.03.2021 είναι καταχωρημένο στην ηλεκτρονική πλατφόρμα « myDATA» της ΑΑΔΕ, στις καταστάσεις εσόδων για τον πωλητή (ελεγχόμενο) και εξόδων για τον αγοραστή αντίστοιχα για το 2021.

9) Από την επισκόπηση των ανωτέρω λογιστικών αρχείων, προκύπτουν τα ακόλουθα:

10) Ζώντα ζώα την 31.12.2020	105
11) Πλέον Αγορές ζώντων ζώων βάσει των ΤΔΑ (αγοράς)	21
12) Μείον Πωλήσεις βάσει του ΤΔΑ (πώλησης)	10
13) Μείον σφαγιασθέντα ζώα βάσει ΔΑ και ΔΠ νωπού κρέατος	52
14) Απόθεμα Αποθήκης την 26.04.2021 13 (ζώντα ζώα)	64
15) Υπόλοιπο Ζώντων ζώων την 26.04.2021	
16) Ζώντα ζώα χωρίς παραστατικά: 0	

Με την κατάθεση της υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/08-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής (μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής *elencis*) αναρτήθηκαν νέα στοιχεία τα οποία μας διαβιβάστηκαν με το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ. ΕΠ. Ν.Υ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ έγγραφό σας. Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς την απόκτηση πενήντα ενός (51) ζώντων ζώων άνευ παραστατικού, σύμφωνα με τα αναρτηθέντα νέα στοιχεία γίνεται αποδεκτός από τον έλεγχο».

Επειδή, από τις ως άνω ελεγκτικές επαληθεύσεις του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώνεται ότι στο αντίγραφο του βιβλίου αποθήκης που παρέλαβαν οι ελεγκτές της Οικονομικής Αστυνομίας κατά την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, τα ζώα που εστάλησαν για σφαγή καταχωρήθηκαν εσφαλμένα στη στήλη «ποσότητα πωλήσεων» αντί στη στήλη «Εξαγωγές» όπου το υπόλοιπο ήταν μηδενικό.

Κατόπιν αυτού

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **08-12-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:..... και την ακύρωση** της υπ'αριθμ...../14-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων φορολογικού έτους 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ' αριθμ./14-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.000,00€	0,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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