



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 με ημερομηνία κατάθεσης 04.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ.με έδρα στη....., οδόςκατά της υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου

57 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.Φ.Ο.Δ.Ε. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **04.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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 υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 1.000,00€ (υπότροπη ΠΕΠ/2023 - κοιν. 30.05.2023) καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 16.01.2024 στο υποκατάστημα τη προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε η μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) από Φ.Η.Μ. ή άλλο παραστατικό λιανικής πώλησης εκδιδόμενο με χειρόγραφο τρόπο, για λιανική πώληση αγαθών αξίας 11,96€ κατά παράβαση των άρθρων 1, 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του ν.2859/2000.

Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην από 28.03.2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στις 16.01.2024 συνεργείο ελέγχου μετέβη στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας, διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) στο πλαίσιο εκτέλεσης της με αριθμό/2024 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε προς αξιοποίηση του με αριθμό/2022 Πληροφοριακού Δελτίου. Ο έλεγχος εισήλθε στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας, γνωστοποίησε την ιδιότητα του επιδεικνύοντας τις υπηρεσιακές ταυτότητες και στη συνέχεια ενημέρωσε σχετικά τον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου,ενώ παράλληλα έλαβε άμεσα την υπ' αριθμό/16.01.2024 ενδεικτική ΑΛΣ αξίας 0,10€ και το ημερήσιο Χ από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αρ. Μητρώουκαι θεώρησε το υπ' αριθμ.Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Σειρά Φ και την υπ' αριθμ.Απόδειξη Λιανικής Πώλησης Σειρά Φ από τον μηχανισμό με αρ. μητρώουτα οποία επιδείχθηκαν. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) από Φ.Η.Μ. ή άλλο παραστατικό λιανικής πώλησης εκδιδόμενο με χειρόγραφο τρόπο, για λιανική πώληση αγαθών αξίας 11,96€ (καθαρή αξία 9,64€ πλέον Φ.Π.Α. 2,32€).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Λανθασμένη εφαρμογή ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης. Η μέθοδος της κλειστής αποθήκης απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως, που ο προληπτικός έλεγχος δεν έχει εξακριβώσει παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων, πλην όμως η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί την βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις. Σύμφωνα δε με τις αρχές της ελεγκτικής, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση (ΣΤΕ 2539/2012) και να αφορά τουλάχιστον δυο βασικά είδη της δραστηριότητας της επιχείρησης, το ένα δε εξ' αυτών να είναι εκείνο με το υψηλότερο κόστος απόκτησης ή παραγωγής. Για την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση. Εν προκειμένω, καμία από τις ως άνω προϋποθέσεις δεν πληρούνται, ούτε και αιτιολογείται η επιλογή των συγκεκριμένων ειδών προς καταμέτρηση. Ειδικότερα, ουδεμία αναφορά γίνεται σε προβληματική εικόνα της επιχείρησης, η οποία να δικαιολογεί τον έλεγχο με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης. Επίσης, κανένα από τα δύο προϊόντα δεν είναι εκείνο με το υψηλότερο κόστος απόκτησης ή παραγωγής και δεν επιλέχθηκαν προς καταμέτρηση είδη που να διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια, αφού στην αποθήκη υπήρχαν πολλά διαφορετικά καπάκια, καθώς και ταινίες ασφαλείας.

2) Με το υπ' αριθμ.Δελτίο Αποστολής στάλθηκαν 9.111 προϊόντα από το υποκατάστημα της εταιρείας στοστο υποκατάστημα στιςΗ διαφορά των συνολικά 9 τεμαχίων σε σύνολο 9.111 συνιστά απόκλιση μικρότερη του ενός τοις χιλίοις (0,1%).

Επιπλέον η διαπιστωθείσα μη έκδοση αντιπροσωπεύει ένα ποσοστό της τάξεως μόλις του είκοσι τρία τοις χιλίοις (0,23%) των συνολικών πωλήσεων περιόδου 12.12.2023 έως και 16.01.2024.

3) Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διαπίστωση της διαφοράς οφείλεται δικαιολογημένα εν μέρει σε φύρα εξ' ελαττώματος και εν μέρει ακούσια απώλεια.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και 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 το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 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.

...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 (αυτοτιμολόγηση) 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. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» 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.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που

προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «.....» και πλείστες δευτερεύουσες δραστηριότητες, τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία εκπροσωπούνταν από τον....., να επιδειχθεί το τελευταίο παραστατικό απόκτησης εμπορευμάτων. Ο υπεύθυνος επέδειξε το με αριθμ..... Σειρά Α (ενδοδιακίνηση). Στη συνέχεια ζητήθηκαν όλα τα παραστατικά εσόδων για το διάστημα από 12.12.2023 έως 16.01.2024 προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης.

Επειδή ο έλεγχος έχοντας στη διάθεση του, με βάση το προσκομισθέν φορολογικό στοιχείο (...../12.12.2023 Δελτίο Αποστολής Σειρά Α), τις ποσότητες των παραληφθέντων προϊόντων για το διάστημα από 12.12.2023 έως 16.01.2024 και τις πωλήσεις για το ίδιο διάστημα προχώρησε σε διενέργεια ελέγχου με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης για τα συγκεκριμένα είδη.

Επειδή ο έλεγχος με την φυσική παρουσία και τις υποδείξεις του εκπροσώπου της προσφεύγουσας προχώρησε στη σύνταξη Πρωτοκόλλου Καταμέτρησης όπου καταγράφηκαν τα είδη τα οποία παρουσίαζαν διαφορές ως απόθεμα την ώρα του ελέγχου. Τα εν λόγω προϊόντα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος	Μον. μέτρησης	Ποσότητα που καταμετρήθηκε
Καπάκι Φ110 κίτρινο (κωδ: 1247)	Τεμάχια	0
Ταινίες ασφαλείας 181X41mm(κωδ: 1441)	Τεμάχια	3

Επιπλέον, παρακάτω παρατίθενται τα φορολογικά στοιχεία πώλησης των ειδών τα οποία λήφθηκαν υπόψιν ώστε να καταγραφούν οι διαφορές σύμφωνα με το αριθμ./12.12.2023 Δελτίο αποστολής σειρά Α (ενδοδιακίνηση):

A) Καπάκι Φ110 κίτρινο (κωδ: 1247)

Φορολογικό στοιχείο πώλησης	Μον. μέτρησης	Ποσότητα
...../22.12.2023 Σειρά Φ ΔΑ-Τ	Τεμάχια	2
...../23.12.2023 Σειρά Φ ΔΑ-Τ	Τεμάχια	13
...../08.01.2024 Σειρά Φ ΔΑ-Τ	Τεμάχια	38
Σύνολο		53

B) Ταινίες ασφαλείας 181X41mm (Κωδ: 1441)

Στο ανωτέρω είδος δεν παρουσιάστηκαν πωλήσεις.

Επειδή εν συνεχεία συντάχθηκε από τον έλεγχο Πρακτικό Καταμέτρησης Αποθεμάτων (16.01.2024 11:10π.μ.) με το οποίο καταγράφηκαν για τα προαναφερόμενα είδη οι παρακάτω διαφορές:

A) Καπάκι Φ110 κίτρινο (κωδ: 1247)

Ποσότητα καταμέτρησης:	0 τεμάχια
Ποσότητα δελτίου αποστολής/12.12.2023 Σειρά Α δελτίο αποστολής:	60 τεμάχια
Ποσότητα πωληθείσα:	53 τεμάχια
Διαφορά:	7 τεμάχια

B) Ταινίες ασφαλείας 181X41mm (Κωδ: 1441)

Ποσότητα καταμέτρησης:	3 τεμάχια
Ποσότητα δελτίου αποστολής/12.12.2023 Σειρά Α δελτίο αποστολής:	5 τεμάχια
Ποσότητα πωληθείσα:	0 τεμάχια
Διαφορά:	2 τεμάχια

Επειδή προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει την συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων πώλησης για τα ως άνω είδη δέχθηκε υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986 με την οποία ο υπεύθυνος κατά την ώρα του ελέγχου κ..... προσδιόρισε τις λιανικές τιμές πώλησης αυτών.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο κρίθηκε ότι το πραγματικό υπόλοιπο αποθήκης για τα ελεγχόμενα είδη θα έπρεπε να είναι επτά (7) τεμάχια καπάκι Φ110 κίτρινο (κωδ: 1247) και πέντε (5) τεμάχια ταινίες ασφαλείας 181X41mm (κωδ. 1441). Συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία κρίθηκε ότι δεν εξέδωσε απροσδιόριστο αριθμό φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις καθαρής αξίας 9,64€ πλέον Φ.Π.Α. 2,32 (24%), ήτοι συνολικής αξίας 11,96€, οι οποίες αφορούν τα κάτωθι είδη:

α) επτά (7) τεμαχίων καπάκι Φ110 κίτρινο (κωδ: 1247) καθαρής αξίας 1,58€ πλέον Φ.Π.Α. 0,38€ (συντ. ΦΠΑ 24%), ήτοι συνολικής αξίας 1,96€ και

β) δύο (2) τεμαχίων ταινίες ασφαλείας 181X41mm (Κωδ: 1441) καθαρής αξίας 8,06€ πλέον Φ.Π.Α. 1,94€(συντ. ΦΠΑ 24%), ήτοι συνολικής αξίας 10,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διαπίστωση της διαφοράς οφείλεται δικαιολογημένα εν μέρει σε φύρα εξ' ελαττώματος και εν μέρει ακούσια απώλεια.

Επειδή στο υπ' αριθ.....Δελτίο Αποστολής Σειρά Α (ενδοδιακίνηση) περιλαμβάνονται 24 διαφορετικά είδη με συνολικά τεμάχια για όλα τα είδη 9.111.

Επειδή ως αναφέρθηκε ανωτέρω από τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης διαπιστώθηκαν διαφορές 7 τεμαχίων ως προς το είδος «Καπάκι Φ110 κίτρινο (κωδ: 1247)» και 2 τεμαχίων ως προς το είδος «Ταινίες ασφαλείας 181X41mm (Κωδ: 1441)». Η διαφορά αυτή 9 τεμαχίων στο σύνολο των 9.111 τεμαχίων συνιστά απόκλιση μικρότερη του 0,1%

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υποκατάστημαπραγματοποίησε για το χρονικό διάστημα 12.12.2023 έως και 16.01.2024 συνολικές πωλήσεις 5.017,94€ και ότι η συνολική αξία των ως άνω ειδών για τα οποία διαπιστώθηκε διαφορά ύψους 11,96€ αντιπροσωπεύει ένα ποσοστό της τάξεως του 0,23%, προσκομίζοντας:

A) Ισοζύγιο λογαριασμών λογιστικής (αξίες) περιόδου 12.12.2023 έως 31.12.2023 και

B) Ισοζύγιο λογαριασμών λογιστικής (αξίες) περιόδου 01.01.2024 έως 16.01.2024

Στα ως άνω ισοζύγια περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί γενικής λογιστικής 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων» και 71 «Πωλήσ. Προϊόντων Ετοίμων και Ημιτ».

Επειδή επιπλέον σύμφωνα με το έντυπο Ε3 φορολογικού έτους 2023 (αρχική δήλωση/ αρ.δηλ.....) της προσφεύγουσας εταιρείας προκύπτουν κωδ. 561 ύψους 4.473.246,28€€ από το σύνολο των δραστηριοτήτων της, κωδ. 102 (καθαρό ποσό) ύψους 1.533.834,24€ και κωδ. 202 «Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρό ποσό)» ύψους 1.284.316,14€.

Επειδή η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της, ότι η προσφεύγουσα προέβη σε πωλήσεις αγαθών άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων, στη διαπίστωση αποκλίσεων κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης.

Η σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο πωλήσεων και των καταχωρηθέντων εσόδων, στην οποία βασίζονται τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν επαρκεί από μόνη της, ώστε να αποτελέσει ασφαλές κριτήριο και να στοιχειοθετήσει τις καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, χωρίς οι παραβάσεις να διαπιστώνονται από τα πραγματικά περιστατικά (πρβλ.ΣτΕ 4048/2014).

Με τη διαπίστωση μόνο ελλείμματος ή πλεονάσματος των εμπορευμάτων, κατά την ένδικη χρήση, δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για την αγορά ή την πώληση των εμπορευμάτων, καθόσον δεν προκύπτουν ούτε αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης παράβασης, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, ιδιότητα αυτών ως επιτηδευματιών κλπ., στοιχεία που είναι απαραίτητα για την πραγμάτωσή της (Δ.Εφ.Αθ. 1121/2011).

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 5504/1998 απόφασης του Διοικ. Εφετείου

«...Επειδή, περαιτέρω, καθόσον αφορά στην πραγμάτωση των αποδιδόμενων στην εφεσίβλητη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη του ότι από τη διενέργεια καταμετρήσεως από όργανα της Φορολ. Αρχής σε συγκεκριμένα αγαθά της εφεσίβλητης, με τη λογιστική μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπιστώθηκαν μεν ορισμένα πλεονάσματα ή ελλείμματα σε αυτά και ότι από τη διαπίστωση των πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων των εμπορευμάτων με τη μέθοδο αυτή, δημιουργείται μεν πιθανώς τεκμήριο ανειλικρίνειας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, δεν στοιχειοθετούνται, όμως, παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος της εφεσίβλητης, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, ιδιότητα αυτών ως επιτηδευματιών κλπ., στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής

προστίμου (Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων), άγεται στην κρίση ότι δεν συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Συνεπώς, ορθά και αιτιολογημένα το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε ότι μη νόμιμα εκδόθηκε η ένδικη πράξη επιβολής προστίμου και την ακύρωσε, με την εκκαλούμενη απόφαση του, η δε κρινόμενη έφεση, που βάλλει κατ' αυτής, πρέπει ν' απορριφθεί.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1046/1996 παρασχέθηκαν οδηγίες προληπτικού ελέγχου σχετικά με την απογραφή αποθεμάτων και, μεταξύ άλλων, για τον ποσοτικό έλεγχο (κλειστή αποθήκη) και διευκρινίστηκε ότι: «Για την διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση... Καταμετρείται το απόθεμα του είδους αυτού στο συγκεκριμένο χρόνο και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης (ως το συνημμένο υπόδειγμα), που υπογράφεται και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης, αφού έχουν θεωρηθεί όλα τα στοιχεία πώλησης και τα βιβλία, προκειμένου να αποφευχθεί η κάλυψη τυχόν παρατυπιών. Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλεγέντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Λαμβάνονται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Λαμβάνονται οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, **αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κλπ...** Η διαφορά αυτή θεωρητικά μπορεί να σημαίνει: α) Ανακριβή απογραφή. β) Μη εμφανισθείσες αγορές (εισαγωγές). γ) Μη εμφανισθείσες πωλήσεις. 2. Αν από άλλα στοιχεία δεν καταστεί δυνατόν να συγκεκριμενοποιηθεί μια από τις προαναφερόμενες παραβάσεις, ο έλεγχος καταλογίζει και στοιχειοθετεί παράβαση για μη έκδοση τουλάχιστον ενός στοιχείου πώλησης, (Τ.-Δ.Α., Α.Λ.Π. κ.λπ.) και μη εμφάνιση πωλήσεων...».

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση (ΣτΕ 2539/2012). Με την μέθοδο αυτή, αρχικά, λαμβάνονται οι αρχικές και οι τελικές ποσότητες του επιλεγέντος είδους, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. **Στη συνέχεια εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που δεν πρέπει να αποκλίνει από την τελικώς καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση για τα είδη για τα οποία διαπιστώθηκε από τον έλεγχο διαφορά από τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης αυτών, τα οποία δύναται να χρησιμοποιηθούν και ως αναλώσιμα και της μικρής αξίας αυτών σε σύγκριση με τον κύκλο εργασιών της προσφεύγουσας, κρίνεται από την Υπηρεσία μας ότι η διαφορά αυτή αφορά σε φύρα ή απώλεια κατ' αποδοχή του σχετικού ισχυρισμού και επομένως θα πρέπει να διαγραφεί η καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η διαγραφή του προσβαλλόμενου προστίμου είναι ανεξάρτητη από τυχόν καταλογισμούς ενδεχόμενων μελλοντικών ελέγχων στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία Φ.Π.Α.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 04.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «....., Α.Φ.Μ.....και την ακύρωση της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης.....): 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.