



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 02/02/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **400**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 ...-...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή επεξεργασμένων και συντηρημένων λαχανικών που διαθέτονται κατεψυγμένα και διεύθυνση έδρας 3^ο χλμ. - Τ.Κ. —....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό .../.../**01-09-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-09-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο άρθρου 58^Α ύψους 11.760,71 €, λόγω της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης τουλάχιστον σε μία περίπτωση καθαρής αξίας 180.934,07 €, πλέον ΦΠΑ 23.521,42 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2010 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ,1037/1-3-2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./28-12-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου και από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1037/2005, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά), διενεργήθηκε κατά την πρώτη ημέρα (22/06/2017), έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για την διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, κατά την κρίση του ελέγχου.

Περαιτέρω, λόγω της τήρησης από την προσφεύγουσα βιβλίου αποθήκης, διενεργήθηκε κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου, ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και έγινε αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης. Από την αντιπαραβολή των ποσοτήτων που αναγράφονταν στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας με τις ποσότητες που καταμετρήθηκαν από τον έλεγχο, παρουσία του αποθηκάριου, προέκυψαν τα ακόλουθα, ως προς τα είδη που επιλέχθηκαν:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Είδος που καταμετρήθηκε	Μονάδα Μέτρησης	Καταμετρηθείσα ποσότητα	Τιμή πώλησης-αγοράς/μονάδα	Παρατ/σεις
-------------------------	-----------------	-------------------------	----------------------------	------------

ΑΡΑΚΑΣ 1kg (10*1) - Κωδικός 10.001.400.001	ΚΙΛΑ	79.430	1,79 €	
«» «» (υποκ/μα)	«»	0,00	«»	
ΣΥΝΟΛΟ (Α)		79.430		
Δεδομένα βιβλίων ΑΡΑΚΑΣ 1kg (10*1) - Κωδικός 10.001.400.001		79.838		
+ Επιστροφές πωλήσεων από 1/1/2017 έως 22/6/2017		0,00		
(-) Επιστροφές αγορών από 1/1/2017 έως 22/6/2017		0,00		
ΣΥΝΟΛΟ (Β)		79.838		
ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΣΑ ΔΙΑΦΟΡΑ Α-Β ΣΥΝΟΛΟΥ (ΕΛΛΕΙΜΜΑ)		79.430 - 79.838 = 408	Χ 1,79 =	ΣΥΝΟΛΟ: 730,32 €

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Είδος που καταμετρήθηκε	Μονάδα Μέτρησης	Καταμετρηθείσα ποσότητα	Τιμή πώλησης- αγοράς/μονάδα	Παρατ/σεις
ΡΟΔΑΚΙΝΟ ΦΕΤΕΣ IQF - Κωδικός 05.001.000.023	ΚΙΛΑ	0,00	1,412 €	
«» «» (υποκ/μα)	«»	0,00	«»	
ΣΥΝΟΛΟ (Α)		0,00		
Δεδομένα βιβλίων ΡΟΔΑΚΙΝΟ ΦΕΤΕΣ IQF - Κωδικός 05.001.000.023		127.623,05		
+ Επιστροφές πωλήσεων από 1/1/2017 έως 22/6/2017		0,00		
(-) Επιστροφές αγορών από 1/1/2017 έως 22/6/2017		0,00		
ΣΥΝΟΛΟ (Β)		127.623,05		
ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΣΑ ΔΙΑΦΟΡΑ Α-Β ΣΥΝΟΛΟΥ (ΕΛΛΕΙΜΜΑ)		127.623,05	Χ 1,412 =	ΣΥΝΟΛΟ: 180.203,75 €

Για τις ανωτέρω διαφορές που προέκυψαν συντάχθηκε από τον έλεγχο το από 22/06/2017, Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης.

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, για το υπό κρίση έτος επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμα του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, δεδομένου ότι οι ανωτέρω διαφορές(ελλείψεις), οφείλονται σε πραγματοποίηση πωλήσεων χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, λόγω πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου της προδικασίας της ελεγκτικής διαδικασίας. Αποτελεί ουσιώδη τύπο της προδικασίας της ελεγκτικής διαδικασίας και της διαδικασίας έκδοσης της στηριζόμενης στα στοιχεία αυτής, (για τα οποία συντάσσεται σχετική έκθεση), καταλογιστικής πράξης ή πράξης επιβολής προστίμου της Φορολογικής Διοίκησης, η κοινοποίηση στο φορολογούμενο της απόφασης της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση και ο εφοδιασμός του υπαλλήλου που ορίζεται για τον έλεγχο αυτό, με έγγραφη εντολή ελέγχου του αρμόδιου προς τούτο οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης. Η εντολή ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει, υποχρεωτικά, πλην άλλων, τη φορολογική περίοδο και το είδος που αφορά ο έλεγχος. Η έκθεση ελέγχου αφορά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και το έτος 2017.
- 2) Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της. Εν προκειμένω, η ελεγκτής κοινοποίησε στις .../.../2017 το υπ' αριθμ./2017 «Σ.Δ.Ε.- κλήση σε ακρόαση» σύμφωνα με το οποίο διαπίστωσε, δήθεν, ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, υφίστατο έλλειμμα σε δύο προϊόντα, ήτοι στο ροδάκινο σε φέτες και στον αρακά, ποσότητας 187.623,05 και 408 κιλών και αξίας 180.203,75€ και 730,36€ αντιστοίχως. Ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων, η ελεγκτής εξήγαγε το συμπέρασμα, χωρίς ειδικότερη αιτιολογία, ότι οι παραπάνω ποσότητες ροδακίνου σε φέτες και αρακά που παρουσίασαν έλλειμμα, πωλήθηκαν χωρίς να εκδοθεί, σε μία τουλάχιστον περίπτωση για το καθένα προϊόν, τιμολόγιο ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών ισόποσης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Κ.Β.Σ. (πδ 186/1992) και ότι οι παραβάσεις αυτές επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ήτοι πρόστιμο ίσο με το 25% της αποκρυβείσας αξίας). Το ίδιο ισχύει και ως προς την πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου που μας κοινοποίησε συγχρόνως με το ως άνω σημείωμα. Ακολούθως συνέταξε την από .../09/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2013, με την οποία αντιθέτως με τα όσα είχε δεχθεί με τα προαναφερόμενα έγγραφα, έκανε δεκτό ότι εν προκειμένω τελέστηκε μόνο μία παράβαση, της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης και για τα δύο προϊόντα, επικαλούμενη διατάξεις άρθρων του Ν. 4308/2014 και τις διατάξεις του άρθρου 58^A του Ν. 4174/2013.
- 3) Μη βασιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης κατά την πραγματική της βάση, μη επαρκής αιτιολόγησή της. Με ανεπαρκή αιτιολογία και χωρίς προηγουμένως να αποκλείσει κάθε άλλη αιτία προέλευσης των επίμαχων αποθεμάτων, κατά πλάνη περί τα πράγματα, δέχθηκε ότι το

εμφανισθέν ποσοτικό έλλειμμα, μεταξύ αποθήκης και του βιβλίου αποθήκης, ήταν υπαρκτό. Το εν λόγω έλλειμμα οφείλεται σε λάθος στο οποίο υπέπεσε ο συνεργάτης τους

Επισημαίνεται ότι η εταιρεία τους προβαίνει στο τέλος κάθε έτους στη φυσική απογραφή των αποθεμάτων της. Κατά τη διαδικασία της φυσικής απογραφής λαμβάνεται υπόψη ως οδηγός το πρόγραμμα διαχείρισης αποθήκης MANTIS, το οποίο δείχνει τη θέση των παλετών και των θαλάμων. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2016 - 31/12/2016, λόγω έλλειψης χώρου, η επιχείρησή τους χρησιμοποίησε χώρους αποθήκευσης τρίτων, για τους οποίους συντάχθηκαν αντίστοιχα συμφωνητικά. Το σύστημα διαχείρισης αποθήκης MANTIS διαχειρίζεται τόσο τα αποθέματά στους αποθηκευτικούς χώρους όσο και τα αποθέματα, τα οποία βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους τρίτων, ώστε ο αποθηκάριος να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή, τι υπάρχει και που βρίσκεται. Στο τέλος κάθε έτους, αφού ολοκληρωθεί η φυσική απογραφή και συμφωνηθεί, παράγεται ένα αρχείο, το οποίο προορίζεται για να ενημερώσει το λογιστικό σύστημα ENTERSOFT, το οποίο αποτελεί και τα επίσημα βιβλία της εταιρείας τους. Στο λογιστικό αυτό σύστημα ENTERSOFT τα αποθέματα παρακολουθούνται ανά αποθηκευτικό χώρο. Έτσι, κατά την απογραφή στις 31/12/2016, στον επίμαχο κωδικό αποθέματος ροδάκινο σε φέτες υπήρχαν 125.116,93 κιλά στις αποθήκες της εταιρείας και 127.389,40 κιλά στις αποθήκες τρίτων στη και συνολικά 252.506,33 κιλά, ποσότητα η οποία αποτυπωνόταν και στα δύο συστήματα. Όμως κατά τη συμφωνία των δύο αρχείων ο συνεργάτης τους πίστεψε ότι το σύνολο των 252.506,33 κιλών ήταν στις αποθήκες της εταιρείας τους και επιπρόσθετα 127.389,40 κιλών στις αποθήκες της Κατόπιν αυτού προχώρησε σε μεμονωμένη έγγραφη διόρθωση και αύξησε την ποσότητα ακριβώς κατά 127.389,40 κιλά, όση ακριβώς είναι η επιπλέον ποσότητα που εμφανίζεται στο βιβλίο της αποθήκης, όπως αποδεικνύεται από τις σχετικές καρτέλες, αντίγραφα των οποίων θα προσκομίσουν.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί νομικής πλημμέλειας και περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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....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 υποχρεων, 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, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **62 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει 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, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.....»..

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «[Άρθρο 62](#) Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.[4254/2014](#) Κεφ. Α' [άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2](#)), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου». Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί (Ολομ. ΣτΕ 4447/2012) κατά την έννοια της διάταξης αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ν. 2690/1999, (Α' 45) και πλέον και στα άρθρα 28 και 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013, αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού. Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας.

Επειδή με την παρ 2 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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 βάσηβ) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός

Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ,1037/1-3-2005 **απόφαση** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (**Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων**) στο άρθρο 3-ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ- Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας ορίζεται ότι:

«1. Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. [3296/2004](#).

2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης...

3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1087/10.6.2005 **απόφαση** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου. (Αρ. Πρωτ.: 1058329/1851/ΔΕ-Α'),

στο άρθρο 2- ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ορίζεται ότι: «...**Επισημαίνεται** **εξάλλου ότι κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από την έναρξη διενέργειας των κάθε είδους γενικά επαληθεύσεων, θα γίνεται θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και έρευνα αν τα βιβλία είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Ειδικά αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αμέσως μετά τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων, η οποία στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα, και πριν από οποιαδήποτε άλλη επαλήθευση, θα διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων καθώς και ποσοτική καταμέτρηση και αντιπαραβολή με το βιβλίο αποθήκης, κατά τα οριζόμενα στις παρ. Γ.1 (δεύτερο εδάφιο) και Γ.2 του άρθρου 3 της απόφασης.**»,

στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: «...Γ. **Επί βιβλίων τρίτης (Γ') κατηγορίας....2. Η επαλήθευση της ποσοτικής καταμέτρησης σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και η αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης (παρ. Γ.2) αφορά επίσης την τρέχουσα χρήση**

και γίνεται, όπως και ο έλεγχος ταμείου και αξιογράφων της χρήσης αυτής, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από τη διενέργεια των λοιπών επαληθεύσεων. **Η συγκεκριμένη επαλήθευση γίνεται μόνο εφόσον στον τόπο τήρησης και θεώρησης κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των βιβλίων της επιχείρησης υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται βιβλίο αποθήκης και όχι σε λοιπές περιπτώσεις.** Ευνόητο είναι ότι για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο της επαλήθευσης αυτής **θα λαμβάνονται υπόψη και οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου.** Σημειώνεται ότι οι διαπιστώσεις από τη συγκεκριμένη επαλήθευση καθώς και από τον έλεγχο της πρώτης ημέρας ταμείου και αξιογράφων κατά την πιο πάνω παράγραφο Γ.1, **αν και αφορούν την τρέχουσα χρήση** αναγράφονται πάντα στις συντασσόμενες εκθέσεις τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των εκκρεμών χρήσεων, ανεξάρτητα αν προκύπτουν ή όχι διαφορές. Περαιτέρω, εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές προκύπτουν παραβάσεις ΚΒΣ συντάσσεται και ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για τον καταλογισμό των παραβάσεων αυτών, με σχετική μνεία στην παραπάνω έκθεση φορολογίας εισοδήματος. Τόσο η εν λόγω έκθεση φορολογίας εισοδήματος, όσο βεβαίως και η τυχόν συντασσόμενη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, θα λαμβάνονται υπόψη από τον μελλοντικό τακτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης...».

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013) αναφέρεται ότι:« Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής **για εντολές που εκδίδονται** για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1260/06-12-2013 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσης της».

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή «ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση» (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) ..., ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, ...», σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση ... διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Κατ' επιταγή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1260/06-12-2013 απεστάλη από τη φορολογούσα αρχή, με συστημένη επιστολή, η υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Γνωστοποίηση διενέργειας φορολογικού ελέγχου.
- Σε εκτέλεση των διατάξεων της παραγράφου 2β του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 ο έλεγχος κοινοποίησε στο λογιστή της προσφεύγουσας, την υπ' αριθμ. πρωτ./06-06-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν 4174/2013, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας στη χρήση 2010.
- Στις 22-06-2017 ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας. Κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1037/2005 προέβη σε έλεγχο της 1^{ης} ημέρας κατά τον οποίο διενεργήθηκε: α) έλεγχος ταμείου, β) έλεγχος αξιολογίων και γ) έλεγχος ποσοτικής καταμέτρησης αποθεμάτων σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου

αποθήκης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους (ψυκτικούς θαλάμους) και τηρεί βιβλίο αποθήκης, παρουσία του λογιστή και του αποθηκάριου της επιχείρησης και συντάχθηκε το από 22.06.2017 Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης Αποθεμάτων.

Συγκεκριμένα, τα δύο επιλεγθέντα από τον έλεγχο είδη ήταν τα ακόλουθα:

- ✓ ΑΡΑΚΑΣ 1kg (10*1) - Κωδικός 10.001.400.001
- ✓ ΡΟΔΑΚΙΝΟ ΦΕΤΕΣ IQF - Κωδικός 05.001.000.023

Από την αντιπαραβολή των ποσοτήτων που αναγράφονται στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας με τις ποσότητες που καταμετρήθηκαν από τον έλεγχο, παρουσία του αποθηκάριου της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα εξής ελλείμματα:

- ✓ Είδος Α: 408 κιλά X 1,79€ = 730,32€ (έλλειμμα)
- ✓ Είδος Β: 127.623,05 κιλά X 1,412€ = 180.203,75€ (έλλειμμα)

Περαιτέρω, με το με αριθμό/-06-2017 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» (άρθρο 28 παράγραφος 1 και 62 του Ν.4174/2013) που ενσωματώνει και «Κλήση προς Ακρόαση» [άρθρο 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας)], το οποίο νόμιμα επιδόθηκε στην προσφεύγουσα κατά την 20/06/2017 με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, τέθηκε ρητή προθεσμία είκοσι (20) ημερών για την υποβολή απόψεων από την προσφεύγουσα αναφορικά με την προσβαλλόμενη πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Συνεπώς εκ των οριζόμενων στα άρθρα 63 και 45 του ν. 4174/2013 συνάγεται ότι ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός προστίμου δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, η κοινοποίηση του δε στην προσφεύγουσα, αποτελεί προπαρασκευαστικό στάδιο της διαδικασίας εκδόσεως της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 62 του ν.4174/2013.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*».

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της ένδικης πράξης της φορολογικής αρχής, τουναντίον μάλιστα το επιβληθέν πρόστιμο με την οριστική πράξη επιβολής προστίμου είναι ευνοϊκότερο του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί πλημμελούς τήρησης και παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί μη επαρκούς αιτιολογίας και περί πλάνης της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή με τον υπ' αριθ. Ν.4308/2017-Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

στην παρ 2. «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας»,

στο άρθρο 4 - Άλλα λογιστικά αρχεία

στην παρ1. «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)»,

στην παρ 4. «4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται»,

στο άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

στην παρ 1. «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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου»,

στην παρ 2. «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. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου»,

στην παρ 5. «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»,

στην παρ 7. «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»,

στην παρ 10. «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»,

στο άρθρο 8.Τιμολόγιο πώλησης

στην παρ 1 «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»,
στο άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

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

στην παρ 2. «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, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»), μεταξύ άλλων, ορίζεται: «....Άρθρα 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία 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.....3.1.3 Τα

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

Επειδή, με την ΠΟΛ.1046/15.2.1996 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Οδηγίες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. σχετικά με την απογραφή αποθεμάτων και λοιπές υποχρεώσεις) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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....

ΔΙΑΦΟΡΑ (Διαφορά μεταξύ λογιστικού υπολοίπου και καταμετρηθείσας ποσότητας) (έλλειμμα) 10 τεμ 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 διατάξεις του άρθρου 58^Α- Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, σύμφωνα με την 7 του άρθρου 62 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59».

Επειδή με την ΠΟΛ.1155/2016 απόφαση της ΓΓΔΕ με θέμα (Διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις ΦΠΑ του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως

τροποποιήθηκε με το ν. 4410/2016 (Α' 141) και ισχύει) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Κατόπιν υποβολής προφορικών και γραπτών ερωτημάτων στην Υπηρεσία μας σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύει, και προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή και η ομαλή διενέργεια των φορολογικών ελέγχων από τη Φορολογική Διοίκηση, διευκρινίζονται τα παρακάτω για την επιβολή των σχετικών με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας προστίμων: Χρόνος έναρξης εφαρμογής των διατάξεων επιβολής προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 51 του ν.4410/2016. Οι διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016, εφαρμόζονται στις περιπτώσεις διάπραξης και διαπίστωσης της παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου, ήτοι από τις 25.7.2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις που ο χρόνος διάπραξής τους είναι προγενέστερος της ημερομηνίας αυτής και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.. ».

Επειδή, στο **άρθρο 34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το 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.»

Επειδή, στο **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, 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, 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 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, για τις ανωτέρω ποσότητες που δεν ανεβρέθησαν στους αποθηκευτικούς χώρους που διέθετε η προσφεύγουσα (ιδιόκτητους και μισθωμένους) προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης, στοιχεία διακίνησης) ή άλλα δικαιολογητικά εγγραφών που να δικαιολογούν τα ανωτέρω ελλείμματα.
- Δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο στοιχεία διακίνησης των έτοιμων προϊόντων, «ΡΟΔΑΚΙΝΟ ΦΕΤΕΣ - Κωδικός 05.001.000.023, από τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας προς τον μισθωμένο χώρο τρίτου που επικαλείται και αντίστροφα.
- Δεν επεδείχθη στον έλεγχο συμφωνητικό μίσθωσης του χώρου που βρίσκεται στο 10° χλμ ιδιοκτησίας της επιχείρησης «.....».

Επιπρόσθετα, τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κατάσταση από το τηρούμενο αρχείο της προσφεύγουσας με όλα τα είδη έτοιμου προϊόντος ροδάκινου που ήταν αποθηκευμένα στους

μισθωμένους ψυκτικούς θαλάμους (τρίτων), πλην αυτών του εργοστασίου, στην οποία δεν συμπεριλαμβάνονταν το υπό κρίση προϊόν που επιλέχτηκε από τον έλεγχο στα πλαίσια της ελεγκτικής διαδικασίας.

Η προσφεύγουσα δεν προσήλθε στα γραφεία της φορολογικής αρχής μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να δικαιολογούν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/.../2017 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ, της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 58^A ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2017
	23.521,42 X 50% = 11.760,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	11.760,71 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.