



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 6/3/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 465

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@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 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. τη 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ... **27/10/2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ..., με **ΑΦΜ:...**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **27/10/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας αγρότισσας πρόστιμο ύψους **500,00€** λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας ή διακίνησης (τιμολογίου, ΤΠ-ΔΑ, ΣΔ Διακίνησης ή ΔΑ) σε μια περίπτωση κατά τη μεταφορά εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5,8,9,10,11,14 και 15 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1η' και 2ε' του Ν.4174/2013.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 14/7/2022 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ (Άρθρου 54 παρ. 1 - Ν.4174/2013) της ΔΟΥ Σερρών σε εκτέλεση της με αριθ. ... **17/6/2022** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της που στάλθηκε στη ΔΟΥ Καβάλας με το με αρ. πρωτ. ...**18/7/2022** διαβιβαστικό έγγραφο του τμήματος ελέγχου της ΔΟΥ Σερρών, (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Καβάλας: ...-**21/7/2022**).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι σύμφωνα με τη δραστηριότητα που έχει δηλωμένη στο Τμήμα Μητρώου της ΔΟΥ Καβάλας, δηλαδή αγρότης ειδικού καθεστώτος, δεν ήταν υποχρεωμένη στην έκδοση στοιχείου διακίνησης σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρ. 8 περ 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».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5, 8 και 9 του ν. 4308/2014, όπως ισχύει, ορίζεται: «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. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 του ν. 4308/2014: «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.»

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 4308/2014 ορίζεται: «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, στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 που αφορά το χρόνο έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αναφέρεται 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 41 του Ν.2859/2000: «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. ... 5. Δεν υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου, αλλά εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι: ... β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία....».

Επειδή, σύμφωνα 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": «Παράγραφος 8

5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων 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. ...

5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις: α) όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρου του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας, γ) παράδοσης αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό, ... 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, ...

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). ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 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. 1026/12.2.2018 με θέμα "Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων": «Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017 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 τα **εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία**, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών. ...».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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. 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, στο άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η πράξη επιβολής προστίμου του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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 πλημμελείας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την από 14/7/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ (Άρθρου 54 παρ. 1 - Ν.4174/2013) της ΔΟΥ Σερρών, για την προσφεύγουσα την οποία έλαβε υπόψη η ΔΟΥ Καβάλας για τον προσδιορισμό του προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Στις 19/6/2022 ελεγκτές της ΔΟΥ Σερρών, μετέβησαν στη Καβάλας, σε μικρό ακάλυπτο χώρο επί της οδού ..., όπου η προσφεύγουσα είχε τοποθετημένα πάνω σε πάγκο αγαθά προς πώληση, προκειμένου να διαπιστώσουν την ορθή έκδοση φορολογικών παραστατικών διακίνησης, καθώς και την ορθή έκδοση ΑΛΣ προς πελάτες και της ζήτησαν το παραστατικό διακίνησης των εμπορευμάτων από την έδρα της μέχρι το σημείο εκείνο. Η προσφεύγουσα απάντησε ότι δεν έχει εκδώσει παραστατικό για τη συγκεκριμένη διακίνηση. Επίσης της ζητήθηκε μια απόδειξη από ΦΗΜ ή χειρόγραφο και απάντησε ότι δε διαθέτει ΦΗΜ ούτε χειρόγραφο στέλεχος ΑΛΣ. Μετά από καταμέτρηση, βρέθηκαν τριάντα βάζα του ενός κιλού (30*1kgr) μέλι, επτά βάζα των τριών κιλών (7*3kgr) μέλι και δέκα βαζάκια κεραλοϊφής (προϊόντος που αποτελεί

αποτέλεσμα ιδιαίτερης επεξεργασίας και έχει φαρμακευτικές – καλλωπιστικές ιδιότητες π.χ. για εγκαύματα). Περαιτέρω ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η άδεια πλανόδιου εμπορίου που εκδίδεται από το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, προκειμένου ο έλεγχος να εξακριβώσει αν τα αγαθά αποτελούσαν προϊόντα παραγωγής της ή όχι, η οποία δεν επιδείχθηκε.

- Όπως διαπιστώθηκε η προσφεύγουσα είχε μεταφέρει αγαθά προς πώληση σε χώρο διαφορετικό από το χώρο παραγωγής τους και χωρίς την έκδοση οποιουδήποτε στοιχείου που θα αποδείκνυε την αρχική ποσότητα διακινούμενων αγαθών, την ποσότητα των πωληθέντων αγαθών μέχρι εκείνη τη στιγμή, συνεπώς ο έλεγχος δε μπορούσε να εξαγει ακριβή αποτελέσματα σχετικά με τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Κατόπιν των ανωτέρω οι ελεγκτές επέδωσαν στην προσφεύγουσα το με αριθμ.../19-06-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 και 62 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν. 2690/99) και τον με αρ. .../19-06-2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας ή διακίνησης (τιμολογίου, ΤΠ-ΔΑ, ΣΔ Διακίνησης ή ΔΑ), στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλε υπόμνημα με τις απόψεις της.

Επειδή, ωστόσο, βάσει του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 το πρόστιμο της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας ή διακίνησης, επιβάλλεται σε υπόχρεους τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, κατά τον εν λόγω επιτόπιο έλεγχο δε διαπιστώθηκε άλλη παράβαση και δεν επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κανένα άλλο πρόστιμο.

Επειδή, από το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS μέχρι την υπογραφή της παρούσας, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων, ενώ δεν υφίσταται άλλη παράβαση σε βάρος της, εκτός από την επίμαχη της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας ή διακίνησης.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει καμία ενέργεια της αρμόδιας ΔΟΥ, όπως ενδεικτικώς η επιβολή προστίμων σε βάρος της προσφεύγουσας για μη μεταβολή δραστηριότητας – ένταξης στο κανονικό καθεστώς, μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, ούτως ώστε να προκύπτει η υποχρέωση της προσφεύγουσας να τηρεί απλογραφικά βιβλία. Δεδομένου τούτου και φέρουσα η προσφεύγουσα έως και την έκδοση της παρούσας απόφασης την ιδιότητα του αγρότη ειδικού καθεστώτος, δεν είναι δυνατή η επιβολή του κρινόμενου προστίμου, καθώς αυτό επιβάλλεται σε υπόχρεους τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, γεγονός που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **10/11/2022** ενδικοφανούς προσφυγής της ..., με **ΑΦΜ**:... και την **ακύρωση** της με αριθ. ... **27/10/2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορ. Έτος 2022

- Η με αριθ. ... **27/10/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4174/2013	500,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.