



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/01/2020

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

Αριθμός απόφασης: 129

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aae.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) 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).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, για το φορολογικό έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ.

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

Επί της από 27/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης στοιχείου διακίνησης διαφόρων (καινούργιων) υλικών ψυκτικού, σε μία (-1-) περίπτωση, συνολικής αξίας 50,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την κύρωση των παρ. 1 περ. στ' και 2 περ. η' του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 24/04/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Νόμω αβάσιμο το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη έκδοσης δελτίου διακίνησης. Δεν απαιτείται η έκδοση στοιχείου διακίνησης στις περιπτώσεις διακίνησης των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους. Η δραστηριότητά του αφορά αποκλειστικά την παροχή υπηρεσίας ψυκτικού και όχι εμπορία.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Αόριστη η αιτιολογία της πράξης διότι δεν αναφέρεται η ποσότητα των μεταφερθέντων υλικών, το είδος αυτών και ο τρόπος υπολογισμού της αξίας τους.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων,

εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «... 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι... 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, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την παρ. 8 του άρθρου 5 τίθενται ιδιαίτεροι κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστέλλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α του ίδιου νόμου. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Ωστόσο, δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις περιπτώσεις διακίνησης από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους).

Επειδή, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α των Ε.Λ.Π. ως αποθέματα ορίζονται περιουσιακά στοιχεία α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών. Δηλαδή, αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που προορίζονται για πώληση, όπως είναι τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα με εμπορευματική αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ζώντα ζώα προς εμπορία), οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα ανταλλακτικά και τα είδη συσκευασίας, εφόσον βέβαια πωλούνται. Αντίθετα, δεν περιλαμβάνονται στον ορισμό των αποθεμάτων και δεν απαιτείται στοιχείο παρακολούθησης των διακινήσεών τους (Δελτίο Αποστολής) για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, για αναλώσιμα αγαθά, για εργαλεία και μηχανήματα της επιχείρησης, για πάγια προς μίσθωση και γενικά για κάθε αγαθό που δεν συγκαταλέγεται στα αποθέματα της επιχείρησης [Δημ. Σταματόπουλος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση – Ερμηνεία, Εκδόσεις forin, σελ. 266 επ.].

Επειδή, με το άρθρο 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:... 1στ) 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 παρ. 1...».

Επειδή, με το 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 άρθρου 17 του 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 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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 24/04/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, προκύπτει ότι, στις 14/06/2018 και ώρα 10:05, συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ διενήργησε έλεγχο στο ΦΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος. Όπως ρητώς αναγράφεται στην ανωτέρω έκθεση, διαπιστώθηκε ότι μετέφερε διάφορα υλικά ψυκτικού (καινούργια) συνολικής αξίας 50,00€ κατ' εκτίμηση των ελεγκτών, χωρίς να έχει εκδοθεί συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής κ.λπ.) ή φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης, Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών κ.λπ.), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Σύμφωνα με την ελεγκτική αρχή, η εν λόγω διαπίστωση επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 2 περ. η του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωση, δη

500,00€. Ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν αναφέρεται η ποσότητα των μεταφερθέντων υλικών, το είδος αυτών αλλά και ο τρόπος υπολογισμού της αξίας αυτών, με αποτέλεσμα να στερείται η αιτιολογία της πράξης ποσοτικής και ποιοτικής επάρκειας και σαφήνειας ότι τα αορίστως αναφερόμενα ως «υλικά» αποτελούν αποθέματα, ως αυτά ορίζονται από το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α των ΕΛΠ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αποκλειστική δραστηριότητά του είναι η παροχή υπηρεσιών για επισκευή, εγκατάσταση, συντήρηση, αποξήλωση κ.λπ. ψυκτικών μηχανημάτων – κανουλών σερβιρίσματος βαρελίσιας μπίρας, για λογαριασμό εταιρειών ζυθοποιίας και επ’ ουδενί η διάθεση τέτοιων μηχανημάτων ή των ανταλλακτικών τους με σκοπό την πώληση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε εκτύπωση της προσωποποιημένης πληροφόρησης του συστήματος Taxisnet από την οποία προκύπτει ότι η κύρια δραστηριότητά του είναι οι υπηρεσίες επισκευής ψυκτικών συσκευών και δευτερευόντως οι υπηρεσίες επισκευής, συντήρησης και εγκατάστασης άλλων μηχανημάτων και το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά για την τοποθέτηση, καθαρισμό, συντήρηση κ.λπ. εγκαταστάσεων σερβιρίσματος μπίρας, προϊόντων των εταιρειών με τις επωνυμίες «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....» με συνημμένο πλήθος εκδοθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών του υπό κρίση έτους προς τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες αλλά και δελτία αποστολής ανταλλακτικών παγίων και παρελκόμενων υλικών των μηχανημάτων των προαναφερθεισών εταιρειών προς τον προσφεύγοντα, που εκδόθηκαν με σκοπό την μεταφορά και απόθεση αυτών προκειμένου να εκπληρωθούν οι όροι των συναφθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών. Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε φωτογραφίες των εν λόγω μηχανημάτων τα οποία φέρουν τις εμπορικές επωνυμίες προϊόντων των ανωτέρω εταιρειών, καθώς επίσης και επικολλημένες ενάριθμες ετικέτες των ανωτέρω ιδιοκτητριών εταιρειών. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η ποσότητα και η κατ’ είδος διάκριση των αναγραφόμενων ως «υλικών» ψυκτικού προκειμένου να διαπιστωθεί αν είχε υποχρέωση ο προσφεύγων να εκδώσει στοιχείο διακίνησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αόριστης αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης για μη έκδοση στοιχείου διακίνησης, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται λυσιτελώς και γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την αποδοχή της από 27/09/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	500,00 €	0,00 €	-500,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.