



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1364

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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.
4. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29-10-2021.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15.12.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./06.11.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αριθ./06.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

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

Επί της από 15.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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./**06.11.2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ψωμιού, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω ανακριβούς έκδοσης του υπ' αρ./21.08.2020 δελτίου ενδοδιακίνησης (συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου διακίνησης) για την μεταφορά επτά κιλών και επτακοσίων γραμμαρίων (7,7) τυρόπιτας και δεκαπέντε τεμαχίων χορτόπιτας, κατά παράβαση του άρθρου 5 παρ. 8 και 9 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54§2 περ. η' του Ν. 4174/2013, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 3 του ίδιου άρθρου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 14/09/2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Η κρίση της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης του υπ' αρ./21.08.2020 δελτίου ενδοδιακίνησης (που αφορούσε την μεταφορά αγαθών στο υποκατάστημα της εταιρίας στην Πιερίας) είναι εσφαλμένη. Ειδικότερα:
 - Όσον αφορά την «σφακιανή χορτόπιτα»: Τα 15 τεμάχια που ανευρέθηκαν αφορούσαν το υποκατάστημα του και όχι της, όπως προκύπτει από το υπ' αρ./21.08.2020 δελτίο ενδοδιακίνησης (που αφορούσε το υποκατάστημα της εταιρίας στο Πιερίας). Επίσης, στο άνω δελτίο το προϊόν περιγράφεται ως «βοσκόπιτα με χόρτα» (κωδ. είδους 203117) διότι η εν λόγω Α.Ε. έχει τη δική της κωδικοποίηση και περιγραφή.
 - Όσον αφορά την «σκοπελίτικη τυρόπιτα»: Στο υπ. αρ./21.08.2020 δελτίο ενδοδιακίνησης για το υποκατάστημα στη, το εν λόγω αγαθό περιγράφεται ως «στριφτή τυρόπιτα» (κωδ. είδους 203107) διότι η εν λόγω Α.Ε. έχει τη δική της κωδικοποίηση και περιγραφή. Ως προς

την μονάδα μέτρησης, στο ως άνω δελτίο η ποσότητα αναγράφεται σε τεμάχια (35), η οποία σύμφωνα με την ετικέτα του χαρτοκιβωτίου τους αντιστοιχεί σε καθαρό βάρος 7,7 kg.

- 2) Οι ελεγκτές δεν θεώρησαν ως συνοδευτικά στοιχεία τα με αρ./21.08.2020 και/21.08.2020 παραστατικά διακίνησης, κατά παράβαση των προβλεπόμενων από το άρθρο 5 παρ. 8 και 9 του Ν. 4308/2014.
- 3) Ουδέποτε η προσφεύγουσα εταιρία διακίνησε αγαθά χωρίς έκδοση συνοδευτικού παραστατικού, όπως εσφαλμένα διατυπώθηκε από τον έλεγχο στο με αρ./21-08-2020 Σ.Δ.Ε. (σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου) και ανασκευάστηκε στην συνέχεια με την οικεία έκθεση ελέγχου και την αντίστοιχη πράξη.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....*».

Επειδή, με το άρθρο 62 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. 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 τριάντα (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....».

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 1, 2, 3, 8 & 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.....8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα 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 την **ΠΟΛ 1003/31.12.2014**: «5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστέλλόμενων 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. 5.8.5 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 δικλίδες 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) Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε

ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης..... 5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 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. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. ».

Επειδή, στο 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: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 (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018: «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 το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, συνιστά ακόμη και η μη αναγραφή στο στοιχείο διακίνησης του συνόλου των διακινούμενων ειδών αποθεμάτων καθώς και η μη αναγραφή της συνολικής ποσότητας για κάθε είδος. Σημειώνεται ότι οι περιπτώσεις αποστολής ή παραλαβής αποθεμάτων, για τις οποίες είναι απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικών διακίνησης, καθορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, όπως αυτές έχουν ήδη

διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014. Στην ίδια εγκύκλιο, συγκεκριμένα στην παράγραφο 5.8.4 του άρθρου 5 αυτής, αναφέρονται οι περιπτώσεις διακίνησης αποθεμάτων για τις οποίες δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης. Αυτονόητο είναι ότι οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τα ελεγκτικά όργανα πριν τον καταλογισμό των τυχόν παραβάσεων. Ακόμη, σημειώνεται ότι παρέλκει η έκδοση παραστατικού διακίνησης στην περίπτωση κατά την οποία εκδίδεται άμεσα το παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο, ΑΛΣ), το οποίο και αποτελεί το έγγραφο διακίνησης και συνοδεύει τα αποθέματα κατά τη διακίνηση αυτών».

Επειδή, με το 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 14.09.2020 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ), κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2020 εντολής του Προϊσταμένου της. Συγκεκριμένα, στις 21.08.2020, ημέρα Παρασκευή και ώρα 11:30 συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, διενεργώντας έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ), σχετικά με την διακίνηση αγαθών, διαπίστωσε πως το με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρίας, με οδηγό τον, Α.Φ.Μ., το οποίο ήταν σταθμευμένο επί της οδού στο Πιερίας, μετέφερε 7,7 κιλά σκοπελίτικη τυρόπιτα και 15 τεμάχια σφακιανής χορτόπιτας (ειδών προοριζόμενα για το υποκατάστημά της στην Πιερίας) χωρίς αυτά να αναγράφονται στο υπ' αρ./21.08.2020 Δελτίο Ενδοδιακίνησης. Τα εν λόγω είδη καταμετρήθηκαν από το συνεργείο ελέγχου και λήφθηκε σχετική υπεύθυνη δήλωση (Ν. 1599/86) από τον οδηγό του οχήματος. Για την ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση, συντάχθηκε και επιδόθηκε, στον (οδηγό του οχήματος) το με αρ./21.08.2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση, με το οποίο καλούνταν η προσφεύγουσα εταιρία, εντός είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της στην Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην κλήση σε ακρόαση, ισχυριζόμενη ότι τα δεκαπέντε τεμάχια «σφακιανής χορτόπιτας» αφορούσαν το υποκατάστημα στο, ενώ η «σκοπελίτικη τυρόπιτα» περιγραφόταν στο δελτίο ενδοδιακίνησης ως «στριφτή τυρόπιτα». Η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους εν λόγω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, συντάσσοντας σχετική έκθεση ελέγχου, την οποία στην συνέχεια απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προκειμένου να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, παρόμοιοι ισχυρισμοί προβάλλονται από την προσφεύγουσα εταιρία και στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Σύμφωνα, ωστόσο, με τα διαλαμβανόμενα στην από 14.09.2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας,

την ώρα του ελέγχου:

α) η παράδοση στο υποκατάστημα του είχε ήδη ολοκληρωθεί και
β) στο φορτηγό της εταιρίας καταμετρήθηκαν τόσο το είδος «στριφτή τυρόπιτα» (ως ξεχωριστό είδος) το οποίο συμφωνούσε σε ποσότητα με τα αναγραφόμενα στο/21.08.2020 δελτίο ενδοδιακίνησης, όσο και το είδος «σκοπελίτικη τυρόπιτα», το οποίο δεν συμπεριλαμβανόταν στο εν λόγω δελτίο.

Επειδή, ο οδηγός του οχήματος,, με την υπεύθυνη δήλωση που συνέταξε και υπέγραψε την ώρα του ελέγχου, επιβεβαίωσε ότι μετέφερε με το Φ.Ι.Χ. τα προαναφερθέντα είδη, τα οποία προορίζονταν για το υποκατάστημα της εταιρίας στην Πιερίας, χωρίς συνοδευτικό ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της το υπ' αρ./21.08.2020 δελτίο ενδοδιακίνησης, προβαίνοντας σε διασταύρωση των αναγραφόμενων σε αυτό προϊόντων με τα είδη που βρέθηκαν στο φορτηγό της εταιρίας. Ορθώς, ωστόσο, δεν έλαβε υπόψη της το υπ' αρ./21.08.2020 δελτίο ενδοδιακίνησης, καθώς τα είδη που περιγράφονταν σε αυτό είχαν ήδη παραδοθεί από τον οδηγό του οχήματος στο υποκατάστημα της εταιρίας στο Πιερίας.

Επειδή, στο με αριθμό/21.08.2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε) έγινε μια σύντομη περιγραφή της παράβασης, ενώ στην έκθεση ελέγχου παρατίθενται εκτενέστερα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης. Ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση δε ουδεμία ουσιαστική διαφοροποίηση υπήρξε ανάμεσα στο σημείωμα διαπιστώσεων και την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, η οποία θα ήταν δυνατό να δημιουργήσει σύγχυση ή παρανόηση ως προς τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί ανακριβούς έκδοσης δελτίου διακίνησης, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14.09.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της από 15.12.2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

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

Η υπ' αριθ./06.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Πρόστιμο	1.000,00 €
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.