



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

25/10/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

3432

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα τον , κατά της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, της οποίας αιτείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.000,00 € επειδή δεν εξέδωσε ένα συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς (Δελτίο Αποστολής), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. η' του ν.4174/2013 κυρώσεις.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 02.09.2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, Υποδιεύθυνση Α' - Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης).

Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθ./...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) στην περιοχή επί της επαρχιακής οδού Συγκεκριμένα, την 08-08-2020 ημέρα Σάββατο και ώρα 09:20 π.μ. ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας σταμάτησε το με αριθ. κυκλοφορίας φορτηγό Φ.Ι.Χ. και αφού γνωστοποίησε στον οδηγό και υπεύθυνο την ιδιότητά του, ζήτησε τα νόμιμα παραστατικά διακίνησης των εμπορευμάτων που μετέφερε, ήτοι διάφορα λευκά είδη (πετσέτες, σεντόνια κ.τ.λ.), μετά από καθαρισμό προς επιστροφή σε διάφορους πελάτες.

Ο οδηγός επέδειξε στον έλεγχο τα σχετικά φορολογικά στοιχεία διακίνησης προς διάφορους πελάτες, ωστόσο, έπειτα από αντιπαραβολή και καταμέτρηση των ποσοτήτων που αναγράφονταν στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης με αυτά που ήταν φορτωμένα στο όχημα, διαπιστώθηκε ότι είκοσι τρεις (23) μικρές λευκές πετσέτες προσώπου δεν συμπεριλαμβάνονταν στις αναγραφόμενες ποσότητες των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων διακίνησης που επεδείχθησαν. Η συσκευασία του δέματος με τις εν λόγω πετσέτες είχε μια εξωτερική σημείωση ότι παραλήπτης ήταν η οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ., γεγονός που επιβεβαίωσε και ο υπεύθυνος.

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε και επιδόθηκε νομίμως στον ελεγχόμενο οδηγό το με αριθ./2020 Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός (20) ημερών. Επίσης επιδόθηκε και το σχετικό Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε.- Κλήση σε ακρόαση επομένως η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας την υπόθεση λόγω δικής της αρμοδιότητας, η οποία και εξέδωσε τη με αριθ./21 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

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

- Από την προσβαλλόμενη πράξη δεν ταυτοποιείται η προσφεύγουσα εταιρεία ως υπόχρεη εταιρεία καθώς αναγράφεται ως επωνυμία «.....» και όχι «.....» και με τον διακριτικό τίτλο «.....» όπως είναι η επωνυμία της προσφεύγουσας.
- Το με αριθ./20 δελτίο αποστολής προς την εταιρεία «.....» δεν συμπεριλάμβανε τις 23 πετσέτες προσώπου καθώς το συγκεκριμένο δέμα ήταν να παραδοθεί από την προηγούμενη παράδοση ήτοι στις 2/8/2020. Από απροσεξία του δεν παραδόθηκε τότε και συμπεριλήφθηκε στην επόμενη παράδοση ήτοι στις 8/8/2020. Το ανωτέρω αποδεικνύεται και από το με αριθ./2020 δελτίο αποστολής προς τον συγκεκριμένο πελάτη, το οποίο αναφέρει 84 πετσέτες προς παράδοση συσκευασμένες σε τρία δέματα. Ακόμη, το με αριθ./2020 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών το οποίο αναφέρει 845 πετσέτες, συμπεριλαμβανομένων και των ως άνω 23 πετσετών.
- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει του ελλιπούς και ανακριβούς από 8/8/2020 και με αρ. Εντολής/2020 πρωτοκόλλου ποσοτικής καταμέτρησης, καθώς δεν καταμετρήθηκαν και δεν αναγράφονται όλα τα είδη που περιείχονταν στο φορτηγό αλλά μόνο ένα μέρος αυτών. Όπως προκύπτει και από τα με αριθ./2020 δελτία αποστολής το φορτηγό μετέφερε 1.452 λευκά είδη που δεν καταμετρήθηκαν ως έπρεπε. Η έλλειψη των ανωτέρω στοιχείων καθιστά αδύνατο τον έλεγχο νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης.

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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«..... 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«2. 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:

«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.

.....

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.*

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.

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.

.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.»

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

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

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

.....

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

.....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

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

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«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.

5.8.3 Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

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,
- δ) ειδικά, για την διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος
- ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,
- στ) για τη διακίνηση ελαιοκάρπου
- 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., δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,
- η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους)
- θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,
- ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),
- ια) για τις διακινήσεις των αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,
- ιβ) για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα)

- ιγ) για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,
- ιδ) για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,
- ιε) για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,
- ιστ) για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα)
- ιζ) για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας,
- ιη) για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών
- ιθ) σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας
- κ) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας.

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.

.....

5.9.1 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.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.»

Επειδή, σύμφωνα 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 η αναγραφή της επωνυμίας της προσφεύγουσας ως «.....» και όχι «.....» ή με τον διακριτικό τίτλο «.....» δεν συνεπάγεται μη ταυτοποίηση καθώς αναγράφονται τα υπόλοιπα στοιχεία όπως ο Α.Φ.Μ., επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω, την 08/08/2020 ημέρα Σάββατο και ώρα 9:20 π.μ., δυνάμει της με αριθ./...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε από υπαλλήλους της εν λόγω φορολογικής αρχής, μερικός επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 στην περιοχή επί της επαρχιακής οδού Ο έλεγχος αφού σταμάτησε το με αριθ. κυκλοφορίας φορτηγό Φ.Ι.Χ., ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, ζήτησε από τον οδηγό του προαναφερθέντος Φ.Ι.Χ. να επιδείξει τα νόμιμα παραστατικά διακίνησης των εμπορευμάτων που μετέφερε, ήτοι διάφορα λευκά είδη (πετσέτες, σεντόνια κ.τ.λ.), μετά από καθαρισμό προς επιστροφή σε διάφορους πελάτες.

Επειδή ο οδηγός επέδειξε στον έλεγχο τα σχετικά φορολογικά στοιχεία διακίνησης προς διάφορους πελάτες, ωστόσο, έπειτα από αντιπαράβολή και καταμέτρηση των ποσοτήτων που αναγράφονταν στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης με αυτά που ήταν φορτωμένα στο όχημα, διαπιστώθηκε ότι είκοσι τρεις (23) μικρές λευκές πετσέτες προσώπου δεν συμπεριλαμβάνονταν στις αναγραφόμενες ποσότητες των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων διακίνησης που επεδείχθησαν. Η συσκευασία του δέματος με τις εν λόγω πετσέτες είχε μια εξωτερική σημείωση ότι παραλήπτης ήταν η οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ., γεγονός που επιβεβαίωσε και ο υπεύθυνος.

Επειδή συνεπώς τα επίμαχα είδη διακινούνταν την 08/08/2020 χωρίς να έχει εκδοθεί σχετικό φορολογικό στοιχείο διακίνησης ή άλλο στοιχείο αξίας.

Επειδή, μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε και επιδόθηκε νομίμως στον ελεγχόμενο οδηγό το με αριθ. /2020 Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός (20) ημερών, ωστόσο η ίδια δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται απροσεξία του οδηγού, ο οποίος δεν παρέδωσε τα επίμαχα λευκά είδη σε προηγούμενο δρομολόγιο που εκτελέστηκε στις 02/08/2020 και ότι δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει και το με αριθ. /2020 δελτίο αποστολής προς τον συγκεκριμένο πελάτη, το οποίο αναφέρει 84 πετσέτες προς παράδοση συσκευασμένες σε τρία δέματα. Ακόμη, προσκομίζει το με αριθ. /2020 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών το οποίο αναφέρει 845 πετσέτες, συμπεριλαμβανομένων και των ως άνω πετσετών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλιπούς και ανακριβούς καταμέτρησης από τον έλεγχο προβάλλεται χωρίς να αποδεικνύεται, επειδή ο οδηγός του Φ.Ι.Χ. δεν κατείχε συνοδευτικό στοιχείο για την τεκμηρίωση της διακίνησης του ανωτέρω δέματος κατά τη στιγμή του ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας είναι «**Υπηρεσίες Πλυσίματος Ρούχων**» και κατά την ημερομηνία του ελέγχου, ήτοι την 08/08/2020 ήταν υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων (Γ' Κατηγορίας).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/09/2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα τον

....., και την επικύρωση της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020

Πρόστιμο του άρθρου 54 § 1ιστ' § 2ή' του ν. 4174/2013: 1.000,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.