



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 14/10/2022

Αριθμός απόφασης: 3170

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά του με αριθμ. /11-04-2022 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/03/2022 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (του ν. 4308/2014) και των διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 το με αριθμ. /11-04-2022 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **1.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, διακίνησε αγαθά χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικού παραστατικού στοιχείου διακίνησης.

Το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κατόπιν του πορίσματος της από 23/03/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (του ν. 4308/2014) και των διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ. /2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, στις 19/10/2019 και ώρα 11:00 π.μ. συνεργείο ελέγχου έλεγξε το με αριθμ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας και διαπίστωσε ότι αυτό μετέφερε τέσσερα (4) ελαστικά αυτοκινήτου χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικού στοιχείου διακίνησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. 1στ' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Για όλα τα ελαστικά που μετέφερε την 19/10/2019 με το υπ' αριθμ. Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο είχε εκδοθεί το αντίστοιχο παραστατικό διακίνησης. Για το δρομολόγιο προς Στερεά Ελλάδα και Ήπειρο με το συγκεκριμένο όχημα εκείνες τις ημέρες είχε εκδώσει τα νόμιμα παραστατικά και μετέφερε περισσότερα από 115 ελαστικά χωρίς κανένα πρόβλημα. Την ώρα του ελέγχου, όταν είχαν παραδοθεί σχεδόν όλα τα ελαστικά στους παραλήπτες τους, στο όχημα υπήρχαν μόνο τα έξι (6) ελαστικά που αναφέρονται στην υπ' αριθμ. /17-10-2019 Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών. Όταν ελέγχθηκε, αμέσως ο οδηγός επέδειξε το σχετικό παραστατικό που συνόδευε τα ελαστικά. Προφανώς από αβλεψία κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καταμετρήθηκαν τέσσερα (4) ελαστικά, ενώ επρόκειτο για 6 ελαστικά της τελευταίας παραγγελίας, ο δε έλεγχος αν είχε καταγράψει με πληρότητα και λεπτομέρεια τα ελαστικά κατά είδος και χαρακτηριστικά θα αποδεικνυόταν ευχερώς ότι πράγματι επρόκειτο για τα ελαστικά που αναγράφονται στην ΑΛΠ, όπως από την πρώτη στιγμή είχε αναφέρει ο οδηγός του Φ.Ι.Χ.

- Έλλειψη πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, καθώς ο έλεγχος δε διαπίστωσε κατά τη διακίνηση των επίμαχων εμπορευμάτων ποια συγκεκριμένα λάστιχα βρίσκονταν στο αυτοκίνητο της εταιρείας και αν ειδικά για αυτά δεν υπήρχε παραστατικό διακίνησης. Όπως από την πρώτη στιγμή ανέφερε ο οδηγός, για τα λάστιχα που βρέθηκαν κατά τον έλεγχο στο Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./17-10-2019 Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών, στην οποία αναγράφονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε ελαστικού, όπως προβλέπεται από το νόμο.
- Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης και συγκεκριμένα του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, καθώς υπέβαλε τις απόψεις της με το υπ' αριθμ. πρωτ./06-11-2019 έγγραφό της, πλην όμως ο οριστικός προσδιορισμός προστίμου έλαβε χώρα την 11/04/2022, ήτοι τρία (3) ολόκληρα χρόνια μετά τις απόψεις της, κατά σαφή παράβαση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013. Η κατά τα ανωτέρω παραβίαση της νομοθεσίας της προκάλεσε και ουσιαστική βλάβη, καθότι μετά την παρέλευση τόσο μεγάλου χρονικού διαστήματος, είναι σαφώς δυσχερέστερη η συλλογή αποδείξεων για την ανταπόδειξη των όσων διαλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. Επομένως για το λόγο αυτό η προσβαλλομένη πράξη πρέπει ακυρωθεί και εξαφανιστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος”:

«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.

.....

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.»

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

«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.»

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 4308/2014 αναφέρεται 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.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 σχετικά με το χρόνο έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ορίζεται:

«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.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014 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.

.....

5.8.5 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ του ν. 4174/2013, ορίζεται:

«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,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. η΄ του ν. 4174/2013:

«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, με την ΠΟΛ. 1026/2018 δόθηκαν διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 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 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του ν. 4174/2013: «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 παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 23/03/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (του ν. 4308/2014) και των διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στις 19/10/2019 και ώρα 11:00 π.μ. υπάλληλοι της εν λόγω Υπηρεσίας, κατόπιν της με αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, διενεργώντας έλεγχο διακίνησης ευρισκόμενοι στη διασταύρωση, σταμάτησαν για έλεγχο διερχόμενο Ι.Χ. φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας και γνωστοποίησαν την ιδιότητά τους, επιδεικνύοντάς την σχετική εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες, στον οδηγό του φορτηγού. Στη συνέχεια ζήτησαν από τον οδηγό, κ., να επιδείξει το δίπλωμα και την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος, από την οποία διαπιστώθηκε ότι επρόκειτο για Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας επιχείρησης. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω Φ.Ι.Χ. μετέφερε τέσσερα (4) λάστιχα αυτοκινήτου και ζητήθηκε από τον οδηγό να επιδείξει το συνοδευτικό παραστατικό στοιχείο για την διακίνηση των ανωτέρω περιγραφόμενων ειδών που μετέφερε, ο οποίος απάντησε ότι δεν είχε εκδοθεί το προβλεπόμενο παραστατικό στοιχείο διακίνησης.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε με βάση την ως άνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στην οποία περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η εν λόγω έκθεση ελέγχου είναι αιτιολογημένη, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τον υπό κρίση καταλογισμό των προστίμων, ήτοι την πραγματική και νομική βάση των διαπιστωθέντων παραβάσεων, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για όλα τα ελαστικά που μετέφερε την 19/10/2019 το υπ' αριθμ. Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της είχε εκδοθεί το αντίστοιχο παραστατικό διακίνησης και αναφέρει ότι για το δρομολόγιο προς Στερεά Ελλάδα και Ήπειρο με το συγκεκριμένο όχημα εκείνες τις ημέρες είχε εκδώσει τα νόμιμα παραστατικά και μετέφερε περισσότερα από 115 ελαστικά χωρίς κανένα πρόβλημα. Την ώρα του ελέγχου, όταν είχαν παραδοθεί σχεδόν όλα τα ελαστικά τους παραλήπτες τους, στο όχημα υπήρχαν μόνο τα έξι (6) ελαστικά που αναφέρονται στην υπ' αριθμ./17-10-2019 Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών, την οποία προσκόμισε στον έλεγχο και προσκομίζει και με την κρινόμενη προσφυγή. Περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι όταν ελέγχθηκε, αμέσως ο οδηγός επέδειξε το σχετικό παραστατικό που συνόδευε τα ελαστικά και προφανώς από αβλεψία κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καταμετρήθηκαν τέσσερα (4) ελαστικά ενώ επρόκειτο για έξι (6) ελαστικά της τελευταίας παραγγελίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε φωτοαντίγραφο της με αριθμ./17-10-2019 Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών, με παραλήπτη ιδιώτη στην περιοχή, στην οποία αναγράφεται ότι το **δρομολόγιο θα γίνει 18/10/2019 και αφορά την πώληση έξι (6) ελαστικών και όχι τη μεταφερόμενη περιγραφόμενη ποσότητα τέσσερα (4) ελαστικά αυτοκινήτουπου διαπίστωσε ο έλεγχος χωρίς συνοδευτικό παραστατικό διακίνησης ή αξίας. Περαιτέρω η παράβαση διαπιστώθηκε στη διασταύρωση στις 19/10/2019.**

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επικαλούμενη με αριθμ./17-10-2019 Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών δε συνόδευε τα τέσσερα (4) ελαστικά αυτοκινήτων κατά τη διακίνησή τους, καθώς αφενός ο οδηγός του οχήματος ανέφερε στον έλεγχο ότι δεν είχε εκδοθεί το προβλεπόμενο παραστατικό στοιχείο διακίνησης, αφετέρου δεν αποδεικνύεται και αβλεψία του ελέγχου, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι κατά την καταμέτρηση των ελαστικών παρών ήταν και ο οδηγός και δεν καταγράφηκαν αντιρρήσεις του ως προς αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν. 4174/2013:

«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.

5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59.

Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.»

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου είναι πενταετής και άρχεται στο τέλος του έτους κατά το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Εν προκειμένω, η υπ' αριθμ./11-04-2022 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε νομίμως εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης (19/10/2019) και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της πράξης λόγω του ότι ο οριστικός προσδιορισμός προστίμου έλαβε χώρα τρία (3) ολόκληρα χρόνια μετά την κατάθεση των απόψεών της, κατά σαφή παράβαση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/03/2022 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (του ν. 4308/2014) και των διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πατρών επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση του με αριθμ./11-04-2022 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο άρθρου 54ν. 4174/2013: **1.000,00 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.