



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 : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 21 / 12 / 2022

Αριθμός απόφασης: 4016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, με έδρα την, κατά του με αριθμ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ., της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Ιστορικό:

Με το με αριθμ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, δεν εξέδωσε συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' του ΚΦΔ.

Το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κατόπιν του πορίσματος της απόέκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ., της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, στιςημέρα Τετάρτη και ώρα 10:15 π.μ. συνεργείο ελέγχου, ευρισκόμενο στην οδό, έλεγξε το με αριθ. κυκλοφορίαςΦ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας και διαπίστωσε ότι από καταμέτρηση που διενεργήθηκε με την βοήθεια του οδηγού, αυτό μετέφερε: δέκα (10) ηλεκτρομούφες, δέκα τρεις (13) παροχές ΦΗΟ Χ 32, μία (1) βάνα 100αρα, επτά (7) γωνίες Φ110, δύο (2) ΤΑΥΦ 110, μία (1) τάπα Φ110, χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικού στοιχείου διακίνησης.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία, ανταποκρινόμενη στο με αριθμ./.....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου/Κλήση σε ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, απέστειλε το με αριθ. πρωτ.υπόμνημα αντιρρήσεων, αναφέροντας συνοπτικά τα εξής:

Στο πλαίσιο της δραστηριότητας της η έχει αναλάβει από τηκαι εκτελεί το έργο ύδρευσης με τίτλοΜε το με αριθ.Φ.Ι.Χ. όχημα που χρησιμοποιείται ως κινητό συνεργείο απαραίτητο για την εκτέλεση υδραυλικών εργασιών του συγκεκριμένου έργου, μεταφέρονται υλικά - εξαρτήματα, για την κατασκευή του νέου δικτύου. Τα απαιτούμενα υλικά προμηθεύονται κατά μεγάλες ποσότητες από προμηθευτές κυρίως της Αττικής, μεταφέρονται από μεταφορική εταιρεία στην Πάτρα και αφού παραληφθούν από την φυλάσσονται σε ασφαλείς αποθηκευτικούς χώρους (κυρίως κοντέινερ) στο εργοτάξιο της στοκαι από εκεί σε μικρές ποσότητες παραλαμβάνονται με δελτίο αποστολής και μεταφέρονται στο χώρο του έργου (προσκομίστηκε δελτίο αποστολής της συγκεκριμένης ημέραςμε τα υλικά που μεταφέρθηκαν από το εργοτάξιο του στο χώρο του συγκεκριμένου έργου). Η εταιρεία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρξε παράνομη μετακίνηση υλικών αφού αυτά μετακινούνται εντός του έργου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, εξαφάνιση και να καταστούν ανενεργές η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και η σχετική απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Λανθασμένη εκτίμηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων που προσκομίστηκαν, μεταξύ των οποίων και το με αριθ.Σειρά ...', Δελτίο Αποστολής.
- Η Έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη στερούνται της απαιτούμενης από το Σύνταγμα και το νόμο ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, καθώς είναι αόριστες, ελλιπείς και αντιφατικές.

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

[.....]

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), αμελητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

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”:

«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 αντίκρυ 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,
- δ) ειδικά, για την διακίνηση αγοραζόμενου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες-παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωϊκή προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο,
- ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,
- στ) διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.),
- 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,
- η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,
- 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) διακίνηση αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,

ιβ) διακίνηση 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), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),

ιγ) διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,

ιδ) διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,

ιε) διακίνηση για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,

ιστ) διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,

ιζ) 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) διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,

ιθ) διακίνηση 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' του ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 οι κάτωθι 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 ΚΦΔ, 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«2. [...] 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στιςημέρα της εβδομάδος Τετάρτη και περί ώρα 10:15, διενεργήθηκε έλεγχος διακίνησης σύμφωνα με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, στην οδό, στο υπ' αριθ. φορτηγό ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο. Μετά την επίδειξη της εντολή ελέγχου και τις ταυτότητές των ελεγκτών, ο οδηγός υπάλληλος της ελεγχόμενης επιχείρησης, με, επέδειξε την άδεια κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. οχήματος ιδιοκτησίας της εταιρείας με αντικείμενο εργασιών Μετά από καταμέτρηση που διενεργήθηκε με την βοήθεια του οδηγού υπαλλήλου, διαπιστώθηκε ότι μετέφερε: δέκα (10) ηλεκτρομούφες, δέκα τρεις (13) παροχές ΦΗΟ χ 32, μία (1) βάνα 100άρα, επτά (7) γωνίες Φ110, δύο (2) ΤΑΥΦ 110 και μία τάπα Φ110, κατά δήλωση του υπαλλήλου-οδηγού και δεν επέδειξε συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, δελτίο αποστολής ή οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό μεταφοράς. Τότε του επισημάνθηκε ότι η μεταφορά υλικών και εμπορευμάτων χωρίς τη συνοδεία φορολογικού στοιχείου διακίνησης ή στοιχείου αξίας συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α 251/24-11-2014) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση (ιστ') του νόμου 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περίπτωση (η') του ν.4174/13.

Με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκόμισε το υπ' αριθ. χειρόγραφο Δελτίο Αποστολής, ισχυριζόμενη ότι ο οδηγός στην προτελευταία εκφόρτωση των υλικών, προφανώς από παραδρομή μαζί με τα υλικά εγκατέλειψε άθελά του επιτόπου και το δελτίο αποστολής, το οποίο κρατούσε στα χέρια του, για να ελέγχει ποια υλικά εκφορτώνει. Συνεχίζοντας για το τελευταίο σημείο όπου θα εκφόρτωνε και τα τελευταία υλικά, τον σταμάτησαν οι ελεγκτές και ακολούθησε ο έλεγχος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραδρομής και κατοχής του απαιτούμενου παραστατικού στοιχείου προβάλλονται αβάσιμα, δεδομένου ότι δεν αναιρούν την διαπιστωθείσα από τους ελεγκτές παράβαση, καθώς σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, κατά τη στιγμή του ελέγχου και την καταμέτρηση των εμπορευμάτων, η οποία έλαβε χώρα με τη βοήθεια του υπαλλήλου οδηγού του οχήματος, δεν επιδείχθηκε το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, δελτίο αποστολής ή οποιοδήποτε άλλο φορολογικό στοιχείο διακίνησης ή αξίας ή πληροφορία για δυνατότητα εκτύπωσης φορολογικών στοιχείων από σύστημα φορητής τιμολόγησης επί του οχήματος. Επιπρόσθετα, το προσκομιζόμενο εκ των υστέρων υπ' αριθ. Δελτίο Αποστολής της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω του γεγονότος ότι είναι χειρόγραφο, δεν δύναται να αναιρέσει τη διαπιστωθείσα παράβαση καθώς δεν μπορεί να ελεγχθεί ο χρόνος έκδοσης αυτού.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. 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, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, και την επικύρωση του με αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2021.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013:

1.000,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.