



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2080

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα, κατά της υπ' αριθμ.

..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 4.000,00 € (1.000,00€ * 4) διότι μετέφερε εμπορεύματα χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§1, 5§8, 8§1, 12§1,2,5,6,7 & § 8,9,10,11,12 & 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 ιστ' του ν.4987/2022 (υπότροπη).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει κύρια δραστηριότητα τις κατασκευαστικές εργασίες. Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, στις, ημέρα Τετάρτη και ώρα 07:00π.μ. διαπιστώθηκε η μεταφορά εμπορευμάτων (καλώδιο ρευματοδότης κωδ:μέτρα, καλώδιο ρευματοδότης κωδ. - 10μέτρα, κιβώτια μετρητών 15 τεμάχια και ιμάντες στήριξης καλωδίων 15 τεμάχια) συνολικής αξίας 1.500,00€, με το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας για τα οποία δεν επιδείχθηκε συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, η άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας.

Για την ανωτέρω παράβαση συντάχθηκε το με Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του ν.4987/2022 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999) και ο με αριθμό Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση σε ακρόαση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

«...Υστερα από δημόσιο διαγωνισμό, στον οποίο η εταιρεία μας ανακηρύχθηκε ανάδοχος και δυνάμει της με αρ. Σύμβασης ανέλαβε την εργολαβική εκτέλεση του έργου το οποίο έκτοτε εκτελείται προσηκόντως.

Σύμφωνα με την ως άνω σύμβαση αντικείμενο της είναι το σύνολο των εργασιών που περιγράφονται σε αυτήν, των οποίων ο ανάδοχος είναι υποχρεωμένος να αναλαμβάνει την εκτέλεση, στο πλαίσιο της κατασκευής και συντήρησης Έργων δικτύων Διανομής, εντός των γεωγραφικών ορίων των Διοικητικών Περιοχών του ή τμήματος αυτών, που αναφέρονται στον τίτλο της εργολαβίας.

Επισημαίνεται ότι το εν λόγω έργο περιλαμβάνει την κατασκευή αυτοτελών και ανεξάρτητων εντολών υπογείων και εναέριων έργων (πλήθους αρκετών χιλιάδων) το άθροισμα των οποίων αποτελεί το σύνολο του έργου.

.....Ειδικότερα, την η εταιρεία μας ως ανάδοχος είχε λάβει προς εκτέλεση τις υπ' αρ..... εντολές από τον

...Τα εν λόγω εμπορεύματα αποτελούσαν υλικά προμήθειας του προς υποχρεωτική τοποθέτηση τους στο δίκτυο δυνάμει της εντολής έργου που ως ανάδοχοι είχαμε λάβει. Δεν υφίστατο σκοπός πώλησης, δεν ήταν δυνατό τα υλικά αυτά να μεταβιβαστούν σε οποιοδήποτε τρίτο ή να χρησιμοποιηθούν με οποιονδήποτε άλλο τρόπο πλην του σκοπού για τον οποίο είχαν δοθεί από τον, δηλαδή για να ενσωματωθούν στην εντολή έργου που οείχε αναθέσει στην ανάδοχο εταιρεία να εκτελέσει. Σε περίπτωση μη ενσωμάτωσης για οποιοδήποτε λόγο ή και εφόσον προέκυπτε πλεόνασμα του εν λόγω υλικού αυτά η ανάδοχος εταιρεία μας μπορούσε μόνο να τα επιστρέψει στον, καθόσον ήταν με αυτά «χρεωμένη» στο σύστημα υλικών του Συνεπώς, τα εν λόγω υλικά προμήθειας δεν είχαν κάποια εμπορευματική αξία για την εταιρεία μας που τα μετέφερε προς ενσωμάτωση στο έργο.

Επαναλαμβάνουμε ότι τα ως άνω «εμπορεύματα» που καταγράφηκαν στο δελτίο ελέγχου αποτελούσαν υλικά από τον, υλικά που δεν τα είχε αγοράσει η ανάδοχος εταιρεία μας αλλά τα είχε χορηγήσει από την αποθήκη του ο στην εταιρεία μας με δελτίο χορήγησης υλικών, στα πλαίσια της συμβάσεως για την εκτέλεση των εργασιών. Τα υλικά αυτά προορίζονταν για ενσωμάτωση στο έργο ανάλογα με τις εκάστοτε εντολές του

...Όπως εκτέθηκε, η συγκεκριμένη μεταφορά των εν λόγω υλικών έγινε για τις ανάγκες εκτέλεσης των ως άνω αναφερόμενων εντολών έργου σύμφωνα με την σχετική εντολή του και έλαβε χώρα εντός των περιοχών που αναφέρονται στο παράρτημα Ι του Συμφωνητικού της Σύμβασης, δηλαδή, η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε μέσα στο εργοτάξιο της εταιρείας μας από τον εγκεκριμένο από τον για όλο το εν λόγω έργο αποθηκευτικό της χώρο στον τόπο της ενσωμάτωσης τους σύμφωνα με τις συγκεκριμένες ως άνω εντολές έργου του με αρ. Ταυτόχρονα, για τα «..... η εταιρεία μας είχε λάβει και εκτελούσε εκείνη την ημέρα και άλλες εντολές έργου.

Ως εργοτάξιο, λοιπόν, νοείται όλη η εργολαβική περιοχή στην οποία βάσει της Συμβάσεως η ανάδοχος εταιρεία μας εκτελούσε τις επιδοθείσες και προβλεπόμενες στην ως άνω Σύμβαση εργασίες της. Η διακίνηση δηλαδή έγινε από το όχημα της αναδόχου εταιρείας μας μεταξύ εγκαταστάσεων της εταιρείας που βρίσκονται στον αποθηκευτικό χώρο της

εταιρείας μας προς τον τόπο ενσωμάτωσης της στην ως άνω εργολαβική περιοχή που αποτελεί το εργοτάξιο για τους σκοπούς της εν λόγω συμβάσης. Με άλλα λόγια, η κίνηση των φορτηγών αυτοκινήτων της εταιρείας όταν γίνεται εντός του παραπάνω εργοταξιακού χώρου και των έργων που μας υποδεικνύονται προς εκτέλεση από το ίδιο το, δεν συνιστούν κίνηση εκτός εργοταξίου και δεν υποχρεώνουν σε έκδοση δελτίου αποστολής μεταξύ του ίδιου χώρου. **Σημειωτέον ότι όλες οι κινήσεις μεταφοράς υλικών καταγράφονται στα βιβλία μας και έτσι έχει καταγραφεί στα βιβλία μας και η εν λόγω κίνηση. ...**

Συνεπώς με βάση τα παραπάνω δεν απαιτείτο η έκδοση και ύπαρξη στο όχημα παραστατικού διακίνησης τους, καθόσον η διακίνηση τους εμπίπτει στις περιπτώσεις εξαίρεσης των στοιχείων της ΠΟΛ 1003/31-12-2014.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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. ... 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα 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 1003/2014, 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»:

...Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

...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.

5.8.3 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 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, αεριόφωτος, 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.

5.8.6 Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες 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.

5.8.7 Επισημαίνεται ότι όλες οι αποφάσεις για μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, οι οποίες είχαν εκδοθεί από τους Προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. ή τους Επιθεωρητές βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ. παύουν να ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2015 και μετά.

Παράγραφος 9

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. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

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, στην υπό εξέταση υπόθεση διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι οποίοι την, ημέρα Τετάρτη και ώρα 07:00π.μ. σύμφωνα με την υπ' αριθ..... εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, σταμάτησαν το με αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας, στον επαρχιακό δρόμο Από τον οδηγό του οχήματος, ζητήθηκε να επιδείξει φορολογικά παραστατικά ήτοι (Σ.Δ.Α., Α.Λ.Π., Τ.Δ.Α. ή Δ.Α.),

ο οποίος παραδέχθηκε ότι δεν είχε να επιδείξει φορολογικά παραστατικά, για τα μεταφερόμενα εμπορεύματα. Συντάχθηκε παρουσία του οδηγού του ως άνω οχήματος το από Πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, στο οποίο περιλαμβάνονται τα κάτωθι είδη:

ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΘΗΚΕ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΔΙΑΤΕΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΞΙΑ
.....	0	100 μέτρα	0	100 μέτρα	
.....	0	10 μέτρα	0	10 μέτρα	
.....	0	15 τεμάχια	0	15 τεμάχια	
.....	0	15 τεμάχια	0	15 τεμάχια	
				ΣΥΝΟΛΟ	1.500,00€

Η αξία των ως άνω μεταφερόμενων ειδών που καταμετρήθηκαν, προσδιορίστηκε από τον οδηγό του οχήματος.

Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης συντάχθηκε και επιδόθηκε στον οδηγό του ως άνω οχήματος το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του ν.4987/2022 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999) και ο με αριθμό Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, στα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας και εν συνεχεία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ως άνω μεταφερόμενα είδη τα οποία μετέφερε το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίαςόχημά της, χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, αποτελούν υλικά ιδιοκτησίας, τα οποία χορηγήθηκαν στην ίδια προς ενσωμάτωση στο έργο, με **δελτίο χορήγησης υλικών**, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στη σύμβασηκαι για τα οποία δεν απαιτείτο η έκδοση παραστατικού διακίνησης καθόσον η διακίνησή τους εμπίπτει στις περιπτώσεις εξαίρεσης των στοιχείων της ΠΟΛ.1003/2014.Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει **3 έγγραφα, δύο σελίδων έκαστο, όπου σε κάθε ένα από αυτά η μια σελίδα φέρει τίτλο Φάκελος Έργου – Αιτήματος και η άλλη σελίδα φέρει τίτλο Κατασκευαστικό Σχέδιο (εντολή εκτέλεσης έργου) του όπου ως ανάδοχος αναφέρεται η προσφεύγουσα εταιρεία.**

Επειδή εν προκειμένω από την προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζεται η επικαλούμενησύμβαση, αλλά γίνεται αποσπασματική αναφορά ορισμένων άρθρων αυτής στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή. Επιπλέον, ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στις ενώ στα τρία (3) ως άνω προσκομιζόμενα έγγραφα αναφέρονται προγενέστερες ημερομηνίες ως συμβατικές ημερομηνίες πέρατος (20/10/2022, 05/12/2022, 19/03/2023).Επιπρόσθετα δεν προσκομίστηκε δελτίο χορήγησης υλικών και αντίγραφο των βιβλίων στα οποία καταγράφονται όλες οι κινήσεις μεταφοράς υλικών και όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα έχει καταγραφεί και η εν λόγω κίνηση. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εκπλήρωσης εντολών του κατά την διάπραξη της υπό εξέταση παράβασης απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, εξάλλου όπως προκύπτει από τα ως άνω αναφερθέντα, τις ισχύουσες διατάξεις των Ε.Λ.Π. και τις περιπτώσεις που δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης όπως αναλυτικά παρατίθενται με την ΠΟΛ.1003/2014, η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη έκδοσης παραστατικού διακίνησης και οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου: 4.000,00€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.