



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/09/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 2546

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 24/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /20-03-2024 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /20-03-2024 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ του οποίου ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/04/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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 την υπ' αριθ./20-03-2024 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω μη έκδοσης συνοδευτικού παραστατικού διακίνησης για προϊόντα καθαρισμού (χλωρίνες, υγρό τζαμιών κλπ), κατά παράβαση του άρθρου 5 παρ. 8 και 9 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της περίπτωσης η' της παρ.2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 14/09/2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./20-04-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

- Η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης της παράβασης καθώς δεν κατέγραψε λεπτομερώς στο σύνολό τους όλα τα διακινούμενα προϊόντα και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα. Ειδικότερα, τα ελεγκτικά όργανα είχαν υποχρέωση να καταγράψουν πλήρως και με σαφήνεια όλα τα είδη που διακινούνταν με το ΙΧΦ, προκειμένου να μπορεί εκ των υστέρων να διακριβωθεί αφενός ο σκοπός διακίνησης (εμπόριο ή παροχή υπηρεσιών), αφετέρου τα τυχόν απαιτούμενα φορολογικά παραστατικά διακίνησης (ανάλογα με το σκοπό), δεδομένου ότι μεταξύ των εταιρικών σκοπών περιλαμβάνεται και το λιανικό εμπόριο ειδών καθαρισμού, αλλά και οι υπηρεσίες καθαρισμού. Αν δηλαδή η διακίνηση γινόταν για εμπορικούς σκοπούς, τα διακινούμενα είδη θα έπρεπε να έχουν δελτίο αποστολής. Αν η διακίνηση γινόταν για παροχή υπηρεσιών καθαρισμού, τότε δεν θα απαιτείτο, η έκδοση δελτίου αποστολής, αφού τα καθαριστικά και τα απορρυπαντικά είναι τα αναλώσιμα που χρησιμοποιούνται στις επαγγελματικές μηχανές καθαρισμού για να λειτουργήσουν. Εν προκειμένω, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ δεν κατέγραψαν το επαγγελματικό καρότσι σφουγγαρίσματος, την επαγγελματική περιστροφική μηχανή βουρτίσματος-τριψίματος επιφανειών, την επαγγελματική ηλεκτρική σκούπα και τα διαφορετικά είδη κουβάδων, η ύπαρξη των οποίων αποδεικνύει ότι η εταιρεία εκτελούσε μία συγκεκριμένη διαδρομή για καθαρισμό γραφείων πελάτων της.
- Παρά το γεγονός ότι στους εταιρικούς σκοπούς συμπεριλαμβάνεται το λιανικό εμπόριο υλικών καθαρισμού, η εταιρεία από το έτος 2020, έχει παύσει το φορολογικό μηχανισμό λιανικών πωλήσεων και ως εκ τούτου, τα μεταφερόμενα αναλώσιμα καθαριστικά ήταν αποκλειστικά για τον ανεφοδιασμό των επαγγελματικών μηχανών καθαρισμού. Η παραπάνω ενέργεια κατάργησης, δεν αφήνει καμία αμφιβολία ότι τα μεταφερόμενα καθαριστικά προορίζονταν για τον ανεφοδιασμό των μηχανών καθαρισμού και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη τυγχάνει ακυρωτέα.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε, προς επίρρωση των ισχυρισμών της:

- Πέντε (5) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, με ημερομηνία έκδοσης 28/04/2023, για υπηρεσίες καθαρισμού μηνός Απριλίου 2023, προς την εταιρεία «.....», ΑΦΜ
- Την υπ' αριθ. /17-04-2024 απόδειξη είσπραξης από «.....», ΑΦΜ, ποσού 446,40€.
- Έντυπα μεταβολής (διαγραφής) των φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθ. μητρώου και, με ημερομηνίες οριστικής παύσης 22/10/2020 και 26/10/2022 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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.[...]. 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. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 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», όπως έχει κωδικοποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι: «[...] 5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστέλλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει

πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου. [...].

5.8.3 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: [...] 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, [...] ιγ) διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους [...].

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν. 4987/2022, 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 των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...] η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν 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 περ. ιε) και ιστ) της παρ. 1, [...].».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/12-02-2018 «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», αναφέρεται ότι:

«[...] 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 την με αριθ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/6.7.2016 «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «1. Θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από το ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη λιανικής, Απόδειξη λιανικής πώλησης, Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, Απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κ.λπ.), για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών- καταναλωτών. Σχετική με τα ανωτέρω είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 252 Α') περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

2. Για το σκοπό αυτό κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου, όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, θα ζητά το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης. [...].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 14/09/2023 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), η οποία συντάχθηκε κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./20-04-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα, στις 21/04/2023, ημέρα Παρασκευή και ώρα 09:40, υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, ευρισκόμενοι στην Ε.Ο. Πατρών Αθηνών για τη διενέργεια ελέγχου διακίνησης, σύμφωνα με την υπ' αριθ./20-04-2023 εντολή του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, σταμάτησαν για έλεγχο κατά την διέλευσή του το Ι.Χ. φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας Αφού γνωστοποίησαν στον οδηγό του φορτηγού την ιδιότητά τους ως

υπάλληλοι συνεργείου ελέγχου επιδεικνύοντάς την σχετική εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες, ζήτησαν την επίδειξη της άδειας του οχήματος και το δίπλωμα του, οπότε και διαπιστώθηκε ότι επρόκειτο για Φ.Ι.Χ. μισθωμένο από την εταιρεία Α.Ε, σύμφωνα με το συμφωνητικό μίσθωσης της 25/02/2022 στην εταιρεία Στη συνέχεια, αφού τον ενημέρωσαν για τον διενεργούμενο έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των ειδών που διακινούσε περιλαμβάνονταν διάφορα υλικά (1 δοχείο 10L βιολογικού καθαρισμού, 2 δοχεία των 4L έκαστο χλωρίνη, 2 δοχεία 4L έκαστο υγρό τζαμιών, 2 δοχεία 4L έκαστο καθαριστικό πατώματος, 2 δοχεία 4L έκαστο υγρό καθαρισμού μπάνιου), για τη μεταφορά των οποίων δεν επιδείχτηκε φορολογικό παραστατικό αξίας ενώ όπως προφορικά ενημέρωσε ο ελεγχόμενος δεν κατείχε το προβλεπόμενο παραστατικό στοιχείο διακίνησης.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση μετέφερε τα ανωτέρω εμπορεύματα προς άγνωστους παραλήπτες, χωρίς να έχει εκδώσει παραστατικό στοιχείο διακίνησης, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. ιστ του Ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η του ιδίου ως άνω νόμου.

Για την ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση, συντάχθηκε και επιδόθηκε, στον οδηγό του οχήματος το υπ' αριθ. /21-04-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση, με το οποίο καλούνταν η προσφεύγουσα εταιρεία, εντός είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην κλήση σε ακρόαση με το υπ' αριθ. /24-04-2023 υπόμνημα, ωστόσο η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, συντάσσοντας σχετική έκθεση ελέγχου, την οποία στην συνέχεια απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προκειμένου να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν κατέγραψε τον διακινούμενο κατά την ημερομηνία ελέγχου εξοπλισμό, ήτοι το επαγγελματικό καρότσι σφουγγαρίσματος, την επαγγελματική περιστροφική μηχανή βουρτσίσματος-τριψίματος επιφανειών, την επαγγελματική ηλεκτρική σκούπα καθώς και τα διαφορετικά είδη κουβάδων, η ύπαρξη των οποίων αποδεικνύει ότι η εταιρεία εκτελούσε συγκεκριμένη διαδρομή για καθαρισμό γραφείων πελάτων της. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι δεν διενεργεί λιανικό εμπόριο καθώς έχει παύσει το φορολογικό μηχανισμό λιανικών πωλήσεων και ως εκ τούτου, τα μεταφερόμενα αναλώσιμα καθαριστικά αφορούσαν αποκλειστικά για τον ανεφοδιασμό των επαγγελματικών μηχανών καθαρισμού.

Επειδή, στην από 04/08/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, αναφέρεται ότι μεταξύ των ειδών που διακινούσε περιλαμβάνονταν διάφορα υλικά (1 δοχείο 10L βιολογικού καθαρισμού, 2 δοχεία των 4L έκαστο χλωρίνη, 2 δοχεία 4L έκαστο υγρό τζαμιών, 2 δοχεία 4L έκαστο καθαριστικό πατώματος, 2 δοχεία 4L έκαστο υγρό καθαρισμού μπάνιου), για τη μεταφορά των οποίων δεν επιδείχτηκε παραστατικό διακίνησης.

Επειδή, περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, σε απάντηση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, όπως διατυπώθηκαν στο υπ' αριθ. /24-04-2023 υπόμνημα επί του υπ' αριθ. /21-04-2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι ότι για τη διεκπεραίωση των εργασιών καθαρισμού που αναλαμβάνει μεταφέρει με τα επαγγελματικά της αυτοκίνητα όλα τα απαιτούμενα εργαλεία μεταξύ των οποίων και αναλώσιμα υγρά καθαρισμού, για τη μεταφορά

αυτή δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης, ο έλεγχος αναφέρει ότι εργαλεία σχετιζόμενα με τη δραστηριότητα της εταιρείας αποτελούν ενδεικτικά οι σκούπες, οι σφουγγαρίστρες, η ηλεκτρική σκούπα, τα δοχεία χρήσης για καθαρισμό κλπ, και όχι τα αναλώσιμα υλικά καθαρισμού, τα οποία δεν κατονομάζονται στην ΠΟΛ.1003/2014 ως εργαλεία.

Επειδή, ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, τα είδη καθαριότητας και απολύμανσης αποτελούν τα απαραίτητα υλικά για το είδος παρεχόμενης υπηρεσίας η ποσότητα των οποίων (που θα χρειαστεί για τον καθαρισμό ενός κτιρίου) δεν μπορεί να καθορισθεί εκ των προτέρων. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το φάκελο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, μεταξύ των διακινούμενων ειδών με το υπ' αριθ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., ήταν και ο απαραίτητος πάγιος εξοπλισμός καθώς και τα εργαλεία για τη διεκπεραίωση των εργασιών της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει με την παρούσα τιμολογία παροχής υπηρεσιών, εκδοθέντα την 28^η/4/2023 προς την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, συνολικής αξίας 2.055,00€, για υπηρεσίες καθαρισμού μηνός Απριλίου 2023, τα οποία όπως ισχυρίζεται αποδεικνύουν ότι ο σκοπός διακίνησης των υλικών κατά την ημερομηνία του ελέγχου ήταν η παροχή υπηρεσιών σε διάφορους πελάτες για τους οποίους εκδόθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, από τη διοικητική πρακτική ανέκαθεν γινόταν δεκτό ότι μπορεί να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για τη διακίνηση των απαραίτητων αναλωσίμων υλικών καθαρισμού από «συνεργεία» καθαρισμού κτιρίων. Αντίστοιχα το ίδιο έχει γίνει δεκτό και για τα διακινούμενα υλικά απολύμανσης (Σχετ. Εγγ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ: Ανάλυση - Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, Θ.5.23, σελ. 293).

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ΚΦΔ, 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 των πράξεων. Εν προκειμένω, η μεταφορά περιορισμένων ποσοτήτων υλικών καθαρισμού και απολύμανσης με το μισθωμένο επαγγελματικό Φ.Ι.Χ. της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτά καταμετρήθηκαν την ημερομηνία του ελέγχου, δεν αποδεικνύει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι τα υλικά αυτά προορίζονταν, ως εμπορεύματα, για πώληση και όχι για ανάληψη σε εργασίες καθαρισμού.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 04/08/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ./20-03-2024 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

Φορολογικό Έτος 2023

Υπ' αριθ./20-03-2024 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

- Ποσό καταλογισμού: 0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

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

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.