



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1142

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία 19/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα κατά της με αριθμό .../20-12-2024 πράξης επιβολής

άρθρου 54 του Ν 4987/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-02-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, 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 με αριθμό /20-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4987/2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 1.000,00€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης παραστατικού στοιχείου διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων για μεταφορά αλατιού την 05-09-2024, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στο με αριθμό κυκλ. ΦΙΧ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9 και 11 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν 4987/2022. Η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει των διατάξεων περί υποτροπής, καθώς η προσφεύγουσα είχε υποπέσει κατά το έτος 2021 στην ίδια παράβαση και είχε εκδοθεί η με αριθμό /16-08-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2014) .

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21-11-2024 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, Τμήμα Ε2 προληπτικών ελέγχων κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /04-09-2024 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, σε έλεγχο διακίνησης στο Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, που ανήκει στην προσφεύγουσα (η οποία εμπορεύεται ακατέργαστα νωπά/αλατισμένα-υγράλατα δέρματα/δέρματα άλατος), και διενεργήθηκε στις 5/9/2024 στην περιφερειακή οδό Λαρίσης-Τρικάλων στα Τρίκαλα, διαπιστώθηκε ότι δεν διέθετε παραστατικό στοιχείο διακίνησης για

πέντε (5) σάκους με αλάτι, τους οποίους μετέφερε με οδηγό του οχήματος τον κ.
..... Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ο ανωτέρω οδηγός παραδέχτηκε στους ελεγκτές ότι δεν εξέδωσε και δεν έφερε παραστατικό στοιχείο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων για τους σάκους με αλάτι που μετέφερε, επικαλούμενος αμέλεια. Κατά προφορική του δήλωση η αξία των μεταφερόμενων εμπορευμάτων ανερχόταν στα 30,00€. Κατόπιν της καταμέτρησης των εμπορευμάτων και του συνταχθέντος πρωτοκόλλου ποσοτικής καταμέτρησης, το οποίο υπέγραψε ο ανωτέρω, κ., προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε εκδώσει φορολογικό στοιχείο διακίνησης για τη μεταφορά μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων από την έδρα της οντότητας προς άγνωστη κατεύθυνση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και εσφαλμένη κρίση ως προς τα πραγματικά περιστατικά. Στην προκειμένη περίπτωση, η μικρή ποσότητα αλατιού δε συνιστά αγαθό με εμπορευματική αξία. Ήταν επιτρεπτή εν προκειμένω η μη έκδοση φορολογικού παραστατικού διακίνησης για το αλάτι που μετέφερε ως υλικό και μόνον εξοπλισμό με το εταιρικό της όχημα, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων αναφέρονται στην παρ. 5.8.4 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών. Εν προκειμένω, το αλάτι δύναται να χαρακτηριστεί λειτουργικό «εργαλείο», που χρησιμοποιείται για τη διεκπεραίωση της μεταφοράς των προς συντήρηση νωπών ακατέργαστων δερμάτων αναλλοίωτων από την πρώτη στιγμή της παραλαβής τους από τα σφαγεία. Τα δέρματα που αγοράζονται ακατέργαστα-νωπά (από ζώα που έχουν μόλις σφαγεί) αλατίζονται αμέσως ώστε να παραμείνουν αναλλοίωτα μέχρι τη μεταφορά τους στην επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρ. 57 παρ. 13 του ν. 5104/2024** ορίζεται ότι: «Σε φορολογούμενο που διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χιλίων (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ.1 περ. ιστ, 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, σύμφωνα με το άρθρο 67 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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 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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, περαιτέρω με το αρ. 8 του ίδιου νόμου δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου). Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. Με το αρ. 9 του ίδιου νόμου καθορίζεται το περιεχόμενο του τιμολογίου.

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

«**Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

...

Παράγραφος 8

5.8.1 ... 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.

Περαιτέρω, στην παράγραφο **5.8.4** της εγκυκλίου αναφέρονται περιοριστικά οι περιπτώσεις στις οποίες δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης:

« ...

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.),

...

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

Επειδή, σύμφωνα με την ενότητα «Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017» της ΠΟΛ.1026/ 12-2-2018 (ν.4474/2017) «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» ισχύουν τα εξής:

«Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής: Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

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 το παράρτημα Α του Ν 4308/2014, ο ορισμός της έννοιας των αποθεμάτων είναι ο εξής:

«Αποθέματα (*inventories*): Περιουσιακά στοιχεία:

- α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή
- β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή
- γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει πως για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων **εκδίδεται παραστατικό διακίνησης**, σε κατάλληλο χρόνο, το οποίο συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους. Η υποχρέωση αφορά όλες τις περιπτώσεις διακίνησης αποθεμάτων, πλην των περιπτώσεων που περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 5.8.4 του άρθρου 5 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014, οι οποίες λαμβάνονται υπ' όψιν από τα ελεγκτικά όργανα πριν από τον καταλογισμό των τυχόν παραβάσεων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 21/11/2024 με αριθμό εντολής ελέγχου /4-9-2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, σε έλεγχο διακίνησης στο Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, που ανήκει στην προσφεύγουσα, και διενεργήθηκε στις 5/9/2024 στην περιφερειακή οδό Λαρίσης-Τρικάλων στα Τρίκαλα, διαπιστώθηκε ότι δεν διέθετε παραστατικό στοιχείο διακίνησης για πέντε (5) σάκους με αλάτι, τους οποίους μετέφερε με οδηγό του οχήματος τον κ. Το γεγονός της μη ύπαρξης παραστατικού στοιχείου διακίνησης δεν αμφισβητείται από την εταιρεία, καθώς, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ο οδηγός του οχήματος δήλωσε στους ελεγκτές πως δεν διέθετε τα απαιτούμενα

φορολογικά στοιχεία για το εμπόρευμα που μετέφερε, ενώ στο ίδιο το δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προβάλλεται ισχυρισμός περί ύπαρξης κατάλληλου φορολογικού στοιχείου διακίνησης για την ποσότητα που διαπίστωσε ο έλεγχος, ούτε βεβαίως προσκομίζεται τέτοιο παραστατικό με τα στοιχεία που συνυποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να διαθέτει το κατάλληλο παραστατικό διακίνησης, καθώς οι σάκοι με το αλάτι που μετέφερε δεν εμπίπτουν σε καμία από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 5.8.4 του άρθρου 5 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014. Ειδικότερα, όπως εύστοχα επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου:

α) Το αλάτι έχει εμπορευματική αξία και το αναγράφει η προσφεύγουσα στο από 24/9/2024 Υπόμνημα που υπέβαλε ενώπιον του ελέγχου σε απάντηση του με αριθ. /5-9-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων. Αναφέρει ειδικότερα πως η εταιρεία «...αγοράζει το αλάτι χονδρικώς σε μεγάλες ποσότητες από προμηθευτή της και τα σχετικά με την εν λόγω αγορά φορολογικά παραστατικά ...», προσκομίζει δε σχετικά παραστατικά αγοράς.

β) Δεν μπορεί να χαρακτηριστεί «ως μεταφορά εργαλείου ή μηχανήματος». Είναι αναλώσιμο υλικό, χρήσιμο στην παραγωγική διαδικασία της συντήρησης του δέρματος, και κοστολογείται από την ελεγχόμενη οντότητα.

γ) Το αλάτι δεν είναι άχρηστο ή ακατάλληλο εμπόρευμα, προϊόν ή υπόλειμμα χωρίς εμπορευματική αξία, ούτε κατεστραμμένο προϊόν που διακινείται προς απόρριψη.

δ) Επίσης, δεν αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο, καθότι δεν προορίζεται για διαρκή χρήση.

Σημειώνεται πως στο με αρ. .../05-09-2024 Ημερήσιο Δελτίο Δρομολογίων που προσκομίζει η προσφεύγουσα αναγράφεται πως το ΦΙΧ με αριθ. κυκλοφορίας ήταν «άδειο» κατά την μεταφορά του στο Σφαγείο Τρικάλων την 05/09/2024, οπότε και εντοπίστηκε από τον έλεγχο να μεταφέρει τα αποθέματα αλατιού χωρίς παραστατικό διακίνησης.

Επειδή, δεν δύνανται να εφαρμοστούν εν προκειμένω αναλογικά οι διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 ΓΓΔΕ που προβλέπουν εξαίρεση από την έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπως αιτείται η προσφεύγουσα, καθότι η απαρίθμησή τους είναι περιοριστική και όχι ενδεικτική.

Επειδή, με τα παραπάνω δεδομένα και τις διατάξεις που προαναφέρθηκαν, ορθώς η Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διαπίστωσε πως η ελεγχόμενη και ήδη

προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στην παράβαση της διακίνησης εμπορευμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, τα οποία συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9 & 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 85 του νέου ΚΦΔ (5104/2024), παραπομπές στον ν. [4987/2022](#) (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος. Ειδικότερα με το παράρτημα Β του νέου ΚΦΔ, επήλθε αντιστοίχιση των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' και παρ. 2 περ. η' του ν. 4987/2022, με εκείνες του άρθρου 57 παρ. 13 του ν. 5104/2024.

Επειδή η υπό κρίση παράβαση διαπιστώθηκε την 05-09-2024 και ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, αντί εκείνων του άρθρου 57 παρ.13 του ν. 5104/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Επειδή από τη με ημερομηνία θεώρησης 21/11/2024, με αριθμό εντολής ελέγχου /4-9-2024, Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, στοιχειοθετείται πλήρως κι επαρκώς αιτιολογημένα η παράβαση που διαπιστώθηκε.

Επειδή, για όλους τους ανωτέρω λόγους οι ισχυρισμοί που προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παρίστανται αόριστοι, αναπόδεικτοι και νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 19-02-2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ' αριθμ...../20-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) άρθρου 57 παρ.13 Ν 5104/2024, φορολογικού έτους 2024

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προστίμου προς καταβολή	1.000,00€	1.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.