



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14-03-2023

Αριθμός απόφασης: 538

**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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) 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' 1440/27-07-2017).

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. Την από ..... και με αριθμό πρωτ. .... **ενδικοφανή προσφυγή** της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με ΑΦΜ: ....., με έδρα στην ....., ΤΚ ....., κατά της υπ' αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους χιλίων (1.000,00) ευρώ, διότι δεν εξέδωσε στις 27-09-2022 παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων προς πώληση, από την έδρα της οντότητας στ.. ..... προς διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των άρθρων 5§§§5,8,9 του Ν.4308/2014 και 54§1 περ.ιστ' του Ν.4174/2013, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 54§2 περ.η' του Ν.4174/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 18-10-2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ..... εντολής του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, την 27-09-2022, ημέρα Τρίτη και ώρα 12:15, στο 5<sup>ο</sup>χλμ Εθνικής οδού ....., διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων για τη διακίνηση των αποθεμάτων σε φορτηγό ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας με αριθμό κυκλοφορίας ....., το οποίο οδηγούσε υπάλληλος της επιχείρησης. Όταν ζητήθηκε από τον έλεγχο το παραστατικό διακίνησης για τα εμπορεύματα που μετέφερε το φορτηγό, ο οδηγός επέδειξε το υπ'αριθμ. .... συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής με ημερομηνία έκδοσης την 26-09-2022, ήτοι την προηγούμενη ημέρα από την ημέρα του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε παραστατικό για τη διακίνηση στις 27-09-2022 αποθεμάτων προς πώληση, από την έδρα της οντότητας στ..... προς διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των άρθρων 5§§§5,8,9 του Ν.4308/2014 και 54§1 περ.ιστ' του Ν.4174/2013, για την οποία συντάχθηκαν και επιδόθηκαν το με αριθμό ...../27-09-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο με αριθμό ...../27-09-2022 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, καλώντας την προσφεύγουσα να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις με αρ. πρ..... εξηγήσεις και τις με αρ.πρ..... συμπληρωματικές εξηγήσεις, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εξέδωσε στις 26-09-2022, για τη διακίνηση των εμπορευμάτων την επόμενη ημέρα, ήτοι στις 27-09-2022, το υπ' αριθμ. ....../26-09-2022 συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, το οποίο και επέδειξε ο οδηγός του φορτηγού στα όργανα του φορολογικού ελέγχου κατά τον έλεγχο. Ειδικότερα, εξέδωσε το εν λόγω συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής το βράδυ της προηγούμενης ημέρας της μεταφοράς, με την περάτωση φόρτωσης των προϊόντων, για τον λόγο ότι το δρομολόγιο του φορτηγού ξεκινάει από την έδρα της επιχείρησης περίπου στις 05:30 το πρωί, ώρα που το λογιστήριο της επιχείρησης είναι κλειστό. Το δελτίο αποστολής πρέπει να εκδίδεται κατά την έξοδο των αγαθών, τα οποία αφορά, από το κατάστημα, την αποθήκη κλπ και διατηρεί την επικαιρότητά του και συνοδεύει νόμιμα τα αποστελλόμενα αγαθά και μετά την ημερομηνία έκδοσης του, εφόσον η μεταφορά συντελείται εντός ευλόγου χρόνου από την αποστολή, ενόψει και των ειδικών συνθηκών της μεταφοράς (ΣΤΕ 802/1988). Επιπλέον, ο έλεγχος δεν προέβη σε αντιπαραβολή των αναγραφόμενων στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής με τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης που επίσης συνόδευαν τα εμπορεύματα, όπως και σε έλεγχο των μεταφερόμενων εμπορευμάτων, ώστε να εξακριβώσει αν όσα αναγράφονται στο δελτίο αποστολής που επιδείχθηκε ταυτίζονται με εκείνα που κατά τη στιγμή του ελέγχου μεταφέρονταν από το φορτηγό της επιχείρησης. Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι κατά την διενέργεια του ελέγχου παρίστατο ο οδηγός του φορτηγού και όχι ο εκπρόσωπος της επιχείρησης ή ο αρμόδιος λογιστής, ώστε να παρασχεθούν οι απαραίτητες πληροφορίες.

2. η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, καθώς ο έλεγχος δεν διαπίστωσε κατά την διακίνηση των εμπορευμάτων ότι αυτά δεν συνοδεύονταν από το απαραίτητο στοιχείο διακίνησης αλλά βασίζει τον ισχυρισμό του και την καταλογιζόμενη παράβαση στο γεγονός ότι στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αναγραφόταν ημερομηνία προγενέστερη του δρομολογίου μεταφοράς.

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 «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 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 τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις) : "**Άρθρο 1.Πεδίο εφαρμογής**.....2. Οι

παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ..... α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.....**Άρθρο 3.Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων,κερδών, εξόδων, ζημιών,αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.**Άρθρο 5.Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. .... 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**, με την ΠΟΛ 1003/31.12.2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) και συγκεκριμένα για την παράγραφο 8 του άρθρου 5 Ν.4308/2014 ορίζεται : "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 οποιοδήποτε 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 οποιοδήποτε 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..... 5.8.5 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**, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 :«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 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 (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1026/2018 παρέχονται οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και συγκεκριμένα για την διακίνηση αποθεμάτων χωρίς παραστατικό στοιχείο διακίνησης ορίζεται : "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.....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. ....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 τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, η προσφεύγουσα οφείλει να παρακολουθεί και να τεκμηριώνει επαρκώς τις διακινήσεις των αποθεμάτων της. Στο πλαίσιο αυτής της υποχρέωσης, η ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνει χώρα η διακίνηση των αποθεμάτων, ως απαραίτητη πληροφορία για την ασφαλή ταυτοποίηση και τεκμηρίωση της συναλλαγής, αποτελεί στοιχείο του κατ' ελάχιστον περιεχομένου του παραστατικού διακίνησης που συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους.

**Επειδή**, κατά τον έλεγχο του με αριθμό κυκλοφορίας ..... μεταφορικού μέσου διαπιστώθηκε από τα όργανα της φορολογικής αρχής ότι στις 27-09-2022 πραγματοποιούνταν διακίνηση αποθεμάτων της προσφεύγουσας με σκοπό την πώληση αυτών, χωρίς κατάλληλο παραστατικό που να αποδεικνύει την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η διακίνηση.

**Επειδή**, εξάλλου, κατά τον έλεγχο της 27-09-2022 δεν επεδείχθη άλλο παραστατικό διακίνησης ή πώλησης που τυχόν εκδόθηκε κατά την παραλαβή των αποθεμάτων από εκάστοτε παραλήπτη, με δεδομένο ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στις 12:15 και το δρομολόγιο του φορτηγού είχε ξεκινήσει από τις 05:30 το πρωί και κατά συνέπεια είχαν ήδη πραγματοποιηθεί επιμέρους παραδόσεις αποθεμάτων.

**Επειδή**, το παραστατικό διακίνησης συνοδεύει τα διακινούμενα αποθέματα από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης μέχρι τον τελικό προορισμό τους και συνεπώς, κατά τον έλεγχο του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την αποστολή των αποθεμάτων, ο οδηγός του φέρει την υποχρέωση να το επιδεικνύει στα όργανα του φορολογικού ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 :«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013 : «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου...».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι νόμιμα αιτιολογημένη, καθώς αναφέρει τις νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης, η δε αιτιολογία συμπληρώνεται από την με ημερομηνία θεώρησης 18-10-2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ....



Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτός ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από ..... και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με ΑΦΜ: ..... και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:**

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022	1.000,00€	1.000,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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