



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 29/09/2014

Αριθμός απόφασης: 2973

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 25.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1 και 16§1 του ΚΒΣ (Π.Δ.).

Οι παραβάσεις αφορούν μη έκδοση τεσσάρων (4) Δελτίων Αποστολής για τη μεταφορά αγαθών που παρέλαβε ο ελεγχόμενος από το λιμάνι της στην έδρα της επιχείρησής του (.....) στις 17-6-2010, 21-06-2010, 24-06-2010 και 26-06-2010, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1 και 16§1 του ΚΒΣ (Π.Δ.), που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97.

Η ως άνω υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε κατόπιν της απόέκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. α)και β) από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα : Ο προσφεύγων:

α) στις 17/06/2010 παρέλαβε αγαθά με τα υπ'αριθμ. , καιΔελτία Αποστολής – Τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € 2.600,00 € και 2.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 360,00 €, 390,00 € και 375,00 € αντίστοιχα,

β) στις 21/06/2010 παρέλαβε αγαθά με τα υπ'αριθμ., καιΔελτία Αποστολής – Τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € 2.500,00 € και 2.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 360,00 €, 375,00 € και 390,00 € αντίστοιχα,

γ) στις 24/06/2010 παρέλαβε αγαθά με τα υπ'αριθμ., και Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € 2.600,00 € και 2.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 360,00 €, 390,00 € και 375,00 € αντίστοιχα και

δ) στις 26/06/2010 παρέλαβε αγαθά με το υπ'αριθμ. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο, εκδόσεως της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 375,00 €.

Για τα αγαθά που προμηθεύτηκε και αναγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Δελτίο Αποστολής για τη μεταφορά τους από το λιμάνι της στην έδρα της επιχείρησής του, στο χωριό

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Με τα υπ' αριθμ.,,,,,,,, και Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, αγόρασε από την επιχείρηση που εδρεύει στο, επί της οδού, τα είδη που αναφέρονται σ' αυτά τα τιμολόγια, τα οποία έφθασαν με το πλοίο στο λιμάνι της, από όπου τα παρέλαβε με δικά του μεταφορικά μέσα και τα μετέφερε στην έδρα της επιχείρησής του, στην Τα παραπάνω Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, αναγράφουν Τόπος Φόρτωσης Έδρα μου, Τόπος Προορισμού Έδρα του, (δηλαδή). Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, για τη μεταφορά τους από το λιμάνι της μέχρι την, έπρεπε να είχε εκδώσει Δελτίο Αποστολής, επειδή δε, δεν εξέδωσε Δελτίο Αποστολής, θεώρησαν οι ελεγκτές ότι συντρέχει η περίπτωση της απόκρυψης της συναλλαγής .

Ο έλεγχος δε, δεν έγινε κατά το στάδιο της μεταφοράς, αλλά τρία χρόνια αργότερα.

2.Από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992, συνάγεται αναμφισβήτητα ότι εφόσον είχαν εκδοθεί Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια, από τη πωλήτρια εταιρεία και εφόσον τα εκδοθέντα αυτά Δελτία Αποστολής, ανέγραφαν ως τόπο προορισμού την έδρα της επιχείρησής του, δεν όφειλε και δεν είχε την δυνατότητα να εκδώσει ο ίδιος, άλλα Δελτία Αποστολής για την ίδια συναλλαγή.

3. Η διάταξη του άρθρου 16 του ίδιου Π.Δ. ορίζει ότι επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματος του με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημοσίας χρήσης, συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης που εκδίδεται σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 του κώδικα αυτού.

4. Όπως επικουρικά και εάν ήθελε γίνει δεκτό, ότι είχε υποχρέωση να εκδώσει Δελτία Αποστολής, για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που αγόρασε και μετέφερε από τη μέχρι την, η μη έκδοση αυτών δεν μπορεί επ' ουδενί να θεωρηθεί απόκρυψη συναλλαγής, αφού για τις συναλλαγές αυτές είχαν εκδοθεί τιμολόγια, είχε πληρωθεί ο αναλογούν Φ.Π.Α., είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία εσόδων-εξόδων καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, οπότε στην περίπτωση αυτή θα έπρεπε να είχε επιβληθεί πρόστιμο, χωρίς το στοιχείο της απόκρυψης, ανάλογα της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων (Στ.Ε. 609/2009, 326/2006, 1132/2010 κ.λ.π.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1 και 2 περ. α' υποπερ. α.β. του ν 2523/1997:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ'ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις **αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §8 περ. α' εδάφιο πρώτο του ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. α του ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2(ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ'ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται στην περίπτωση από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.»

Επειδή με τη διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/97 καθιερώνεται τεκμήριο μαχητό ότι, σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών χωρίς νόμιμο συνοδευτικό στοιχείο, υπάρχει απόκρυψη της οικείας συναλλαγής που επισύρει την επιβολή προστίμου. Ο διενεργών τη μεταφορά επιτηδευματίας δύναται να επικαλεστεί στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει απόκρυψη συναλλαγής, είτε γιατί τα συνοδευτικά στοιχεία των μεταφερόμενων αγαθών, δικαιολογημένα είχαν εκδοθεί κατά προηγούμενη της μεταφοράς ημέρα και αφορούσαν πράγματι τη μεταφορά αυτή, είτε γιατί είχαν εκδοθεί πριν τη μεταφορά τα κατά νόμο επιβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία τα οποία, αν και την ώρα του ελέγχου δεν συνόδευσαν τα μεταφερόμενα αγαθά, όμως αφορούσαν οπωσδήποτε τα εν λόγω αγαθά, είτε γιατί πριν τη μεταφορά είχε γίνει καταχώριση της οικείας συναλλαγής στα βιβλία της επιχείρησης κλπ. Στις περιπτώσεις δε αυτές, εφόσον αποδεικνύεται, δηλαδή, από τα προσκομιζόμενα από τον επιτηδευματία στοιχεία ότι δεν υπάρχει απόκρυψη συναλλαγής, δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής του προστίμου κατά τη μνημονευθείσα διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, δηλαδή ίσου προς την αξία της συναλλαγής αυτής, αλλά ενδεχομένως παράβαση τιμωρούμενη κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 8 του εν λόγω άρθρου, δηλαδή με επιβολή προστίμου αναλόγως της κατηγορίας των τηρουμένων από τον επιτηδευματία βιβλίων. (ΣτΕ 1132/2010).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται μεταξύ άλλων στην από Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών 1) και 2) του ΣΔΟΕ Π.Δ., στο κεφάλαιο ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ «... Ο ελεγχόμενος μας προσκόμισε τα αναγραφόμενα δέκα (10) δελτία αποστολής-τιμολόγια (για την πώληση αγαθών), όπου ο έλεγχος εξέδωσε την υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης, κατέσχεσε τα εν λόγω δέκα (10) Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια (για την πώληση αγαθών) για επεξεργασία. Στη συνέχεια συνεργείο ελέγχου κάνοντας αυτοψία στο χώρο της επιχ/σης (.....) που βρίσκεται λίγο έξω (200 περίπου μέτρα) πριν το χωριό διαπίστωσε ότι υπήρχαν τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια είδη, πράγμα που σημαίνει ότι η συναλλαγή ήταν υπαρκτή.»

«...Στην από 13/02/2014 σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 2 Κοιν. Ποιν. Δικ. Ανωμοτί κατάθεσής του που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση ελέγχου και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής καθώς και όσα αναφέρονται σε αυτήν, μας δήλωσε ότι τα ανωτέρω αγαθά τα προμηθεύτηκε για δική του χρήση για ανταλλακτικά καθότι έχει στην κατοχή του περί τα είκοσι (20) αυτοκινούμενα μηχανήματα μικρά και μεγάλα και όχι για μεταπώληση.

Τα παρακάτω όπως αναφέρονται ληφθέντα τιμολόγια τα εξόφλησε όπως μας δήλωσε τμηματικά με μετρητά και ακριβώς όπως αναγράφεται η αξία τους από τον προμηθευτή του στο κάθε ένα.

Επίσης ότι τα ανωτέρω αγαθά τα παραλάμβανε και τα μετέφερε ο ίδιος με το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας γερανοφόρο όχημα από το λιμάνι της στην έδρα της επιχ/σης του που βρίσκεται στο χωριό χωρίς ωστόσο να εκδώσει δελτίο αποστολής για τη μεταφορά του ως όφειλε για τα αγαθά που προμηθεύτηκε και αναγράφονταν στα φορολογικά

στοιχεία εκδόσεως της επιχ/σης με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.
και δραστηριότητα «.....» και έδρα την οδόκαι
συγκεκριμένα :

α) στις 17/06/2010 παρέλαβε αγαθά με τα υπ'αριθμ. ..., ... και ... Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια
συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € 2.600,00 € και 2.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 360,00 €, 390,00 €
και 375,00 € αντίστοιχα,

β) στις 21/06/2010 παρέλαβε αγαθά με τα υπ'αριθμ. ..., ... και Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια
συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € 2.500,00 € και 2.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 360,00 €, 375,00 €
και 390,00 € αντίστοιχα,

γ) στις 24/06/2010 παρέλαβε αγαθά με τα υπ'αριθμ. ..., ... και Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια
συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € 2.600,00 € και 2.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 360,00 €, 390,00 €
και 375,00 € αντίστοιχα,

δ) στις 26/06/2010 παρέλαβε αγαθά με το υπ'αριθμ. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο συνολικής
καθαρής αξίας Φ.Π.Α. 375,00 €».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, εκ του ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα
διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης Δελτίου Αποστολής για τη διακίνηση με δικά του
μεταφορικά μέσα των αγαθών που μεταφέρθηκαν από το λιμάνι της, από όπου και
τα παρέλαβε, στην έδρα της επιχείρησής του που βρίσκεται στο χωριό
Ωστόσο, στις παραπάνω περιπτώσεις διακίνησης δεν υπήρχε το στοιχείο της απόκρυψης
συναλλαγής από τον προσφεύγοντα, καθόσον πρόκειται για μεταφορά-διακίνηση αγαθών από το
λιμάνι της στην έδρα του προσφεύγοντος, για την αγορά των οποίων αγαθών έχουν
εκδοθεί συνενωμένα Δελτία Αποστολής με φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια) εκδόσεως της
επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ
Επομένως, οι συναλλαγές θεωρούνται ότι έχουν εμφανιστεί, αφού εκδόθηκαν γι'αυτές θεωρημένα
φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια).

Επειδή στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο ανάλογο με την κατηγορία των
βιβλίων που τηρούνται. Δεν καταλογίζεται δηλαδή πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του
μέρους αυτής που αποκρύφτηκε, δεδομένου ότι δεν υφίσταται απόκρυψη, εφόσον η συναλλαγή
έχει εμφανιστεί σε θεωρημένο φορολογικό στοιχείο, εκ του οποίου ο έλεγχος διαπίστωσε την
παραβίαση.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι για τα εν λόγω εμπορεύματα που αγόρασε και
μετέφερε από τη μέχρι την, η μη έκδοση Δελτίων Αποστολής για τη
μεταφορά τους δεν μπορεί να θεωρηθεί απόκρυψη συναλλαγής, αφού για τις συναλλαγές αυτές
είχαν εκδοθεί τιμολόγια, οπότε στην περίπτωση αυτή θα έπρεπε να είχε επιβληθεί πρόστιμο, χωρίς
το στοιχείο της απόκρυψης, ανάλογα της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων, κρίνεται βάσιμος
και αποδεκτός.

Επειδή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 και για τις διαπιστωθείσες
παραβάσεις μη έκδοσης τεσσάρων (4) Δελτίων Αποστολής για την μεταφορά αγαθών που
παρέλαβε ο προσφεύγων από το λιμάνι της στην έδρα της επιχείρησής του
(.....) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1 και
16§1 του Π.Δ. 186/92, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 5 §10 περ. α' ν.2523/97, ενώ θα έπρεπε
να επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 5 §8 περ. α' ν. 2523/97.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1α του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.),
ορίζει ότι: «Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής
πώλησης ή παράδοσης ή **διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε**

σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 τελευταίο εδάφιο του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«Όταν για τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα, με εξαίρεση την περίπτωση αγοράς από επιτηδευματία αγροτικών προϊόντων κ.λ.π.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«...Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της αποστολής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο....».

Επειδή η διάταξη του άρθρου 16 του ίδιου Π.Δ. ορίζει ότι επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματος του με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημοσίας χρήσης, συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης που εκδίδεται σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 του κώδικα αυτού.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τα αγαθά που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα τον, μεταφέρθηκαν με πλοίο από τον στη και εν συνέχεια με μέσο του ίδιου του προσφεύγοντος από το λιμάνι, από όπου και τα παρέλαβε, στην έδρα του.

Πραγματοποιήθηκε, δηλαδή, μεταφόρτωση των αγαθών από το πλοίο σε μεταφορικά μέσα της αγοράστριας επιχείρησης και επομένως η κάθε μία συναλλαγή πραγματοποιήθηκε **με δύο διαφορετικές μεταφορές-διακινήσεις των ιδίων προϊόντων**. Συνεπώς, δεν δύναται να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί τη μεταφορά των αγαθών με δικά του μέσα από το λιμάνι στην έδρα του, αντιθέτως, ο ίδιος το δήλωσε, όπως προκύπτει από την από 13/02/2014 έκθεση εξέτασης χωρίς όρκο σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 2 Κ.ΠΟΙΝ.Δ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, με την **τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου.**

Συγκεκριμένα, η επιχείρηση υπέπεσε σε παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1 και 16§1 του ΚΒΣ (Π.Δ.), λόγω μη έκδοσης δελτίων αποστολής σε τέσσερις (4) περιπτώσεις στη χρήση 2010 για τη μεταφορά αγαθών που παρέλαβε ο προσφεύγων από το λιμάνι της στην έδρα της επιχείρησης (.....) στις 17-6-2010, 21-06-2010, 24-06-2010 και 26-06-2010. Οι εν λόγω αυτοτελείς παραβάσεις επισύρουν έκαστη πρόστιμο του άρθρ. 5 §8 περ. α' του Ν. 2523/97.

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

Πρόστιμο αρθ. 5 §8 περ. α' ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 :

3.200,00 € (4 X (ΒΑΣ.ΥΠ 1) X Σ.Β. (1) = 4 X 800 X 1)

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).