



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-7-2022

Αριθμός Απόφασης: 2521

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 **15-3-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ και έδρα στην, κατά της με αριθ. /2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-3-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1στ' & παρ.2^η του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **4.000,00€**

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 διότι δεν εξέδωσε μία (1) ΑΛΠ ή άλλο φορολογικό στοιχείο κατά τη διακίνηση αγαθών στις 5-8-2021.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου διακίνησης από την Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης στις 5-8-2021 δυνάμει της με αρ./...../2021 σχετικής εντολής, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι το Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της μετέφερε πέντε (5) εξάδες νερά χωρίς να συνοδεύονται από αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό για τη μεταφορά ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας. Για τη διαπίστωση της παράβασης συντάχθηκε η από 21-1-2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Ο οδηγός ο οποίος είχε προσληφθεί στην εταιρεία προσφάτως, και χωρίς να έχει μαζί του τον συνοδηγό που είναι υπεύθυνος για την παράδοση των προϊόντων στους αγοραστές και την τήρηση και παράδοση των αντιστοίχων Δελτίων Αποστολής Τιμολογίων σε αυτούς- δεν μπόρεσε να εντοπίσει εκείνη την στιγμή το αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής και δεν το επέδειξε στους υπαλλήλους που διενεργούσαν τον έλεγχο, ενώ αυτό υπήρχε και είχε εκδοθεί την προηγούμενη ημέρα, ήτοι την 4^η Αυγούστου 2021 και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ./21, για τον πελάτη με έδρα την Οι συγκεκριμένες 5 εξάδες εμφιαλωμένου νερού "....." προορίζονταν για εκείνον αλλά δεν παρελήφθησαν κατόπιν αρνήσεως του εξαιτίας λάθους στην παραγγελία και για αυτό τον λόγο είχαν μείνει στο φορτηγό και προορίζονταν για επιστροφή.
2. Στην σχετική έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αν το Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο της εταιρείας έφευγε από τις εγκαταστάσεις της εταιρείας ή επέστρεφε σε αυτές, αν σε αυτό υπήρχαν και άλλα προϊόντα για διακίνηση ή όχι και μετέφερε μόνο τις 5 εξάδες νερού αξίας 15 ευρώ, ενώ δεν αναφέρει πουθενά τον τρόπο και την μεθοδολογία υπολογισμού του ποσού του επιβληθέντος προστίμου 4.000 ευρώ, με αποτέλεσμα η έκθεση ελέγχου να είναι αόριστη και αναιτιολόγητη ενώ το επιβληθέν πρόστιμο να καθίσταται αυθαίρετο και εσφαλμένο.

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

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

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα **αποθέματα** είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2015: Κατάργηση ΚΦΑΣ από 1-1-15 οδηγίες εφαρμογής Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων βάσει Ν.4308/14, διευκρινίστηκε ότι:

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 8

5.8.1. Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

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

Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.5. 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 τους ορισμούς που δίνονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) για τα αποθέματα αναφέρονται τα ακόλουθα: «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, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 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 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 (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου...».

Επειδή, στο άρθρο 169 παρ. 1 του ν. 2717/1999(ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο» και στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ίδιου νόμου 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 σύμφωνα με την από 21-1-2022 έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, στις 5-8-2021 ημέρα της εβδομάδος Πέμπτη και ώρα 07.15 περιοχή στη, διενεργήθηκε από υπαλλήλους της ως άνω Δ.Ο.Υ. , έλεγχος διακίνησης, εμπορευμάτων στο με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της /..... Α.Ε - - Α.Φ.Μ.: που οδηγούσε ο, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι μετέφερε πέντε εξάδες νερά, συνολικής αξίας 15,00€, κατά προφορική δήλωση του οδηγού, χωρίς αυτά να συνοδεύονται με κανένα φορολογικό στοιχείο αξίας ή διακίνησης κατά παράβαση των άρθρων 5, 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014. Για την διαπιστωθείσα παράβαση συντάχθηκε το υπ' αριθ. /21 ΣΔΕ - Κλήση Σε Ακρόαση καθώς και ο με αρ. /21 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου τα οποία υπέγραψε και αντίγραφα τους παρέλαβε ο οδηγός. Αν και παρήλθε ο προβλεπόμενος χρόνος η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε τις απόψεις της για τις καταλογισθείσες παραβάσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με δραστηριότητα για την παρακολούθηση των εργασιών της, σύμφωνα με τον ν. 4308/2014(ΕΛΠ), οφείλει να τηρεί με μηχανογραφικό τρόπο διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού ότι τα εν λόγω διακινηθέντα εμπορεύματα αφορούν εμπορεύματα που επεστράφησαν μετά από άρνηση παραλαβής από τον πελάτη, προσκομίζει με την παρούσα το με αρ./2021 Δελτίο αποστολής επί μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων το οποίο ωστόσο δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη καθόσον αφενός όφειλε να συνοδεύει τα εμπορεύματα κατά τη διακίνησή τους και συνεπώς δεν προσκομίστηκε ούτε κατά τον έλεγχο διακίνησης στις 5-8-2021 ούτε μετά την επίδοση του ΣΔΕ από τον έλεγχο και συνεπώς θεωρείται ότι εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 21-12-2021 έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση μεταφοράς εμπορευμάτων, ήτοι πέντε εξάδες νερό που βρέθηκαν στο όχημα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τον κρινόμενο φορολογικό έλεγχο και τα οποία αποτελούν εμπορεύσιμα προς πώληση αγαθά όπως άλλωστε η ίδια ισχυρίζεται με την προσφυγή της, επομένως θεωρούνται αποθέματα κατά την έννοια της ως άνω περίπτωσης α' του Παραστήματος Α του Ε.Λ.Π. και για την παρακολούθηση κάθε περίπτωσης διακίνησης τους, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση να εκδώσει στοιχείο διακίνησης.

Επειδή περαιτέρω, από το Υποσύστημα ΚΒΣ του Taxinet και Elenxis, προκύπτει ότι για την ίδια παράβαση είχαν επιβληθεί τα με αρ...../2019 και με αρ./2021 πρόστιμα ύψους 1.000,00€ και 2.000,0€ αντίστοιχα και συνεπώς κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.3 του αρθ.54 ν.4174/2013, ήτοι εκ νέου διάπραξη της ίδια παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης και το προβλεπόμενο πρόστιμο ύψους 1.000,00 προσδιορίζεται στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **15-3-2022** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

- **Φορολογικό έτος 2021**

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013: **4.000,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.