



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Καλλιθέα: 19-10-2023

Αριθμός Απόφασης: 1676

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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 Α.Α.Δ.Ε (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού αρ. και, ΤΚ., κατά της υπ' αριθμ./**24-05-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09/09/2022 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί

της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε την 31/05/2023, 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' αριθ./**24-05-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, φορολογικού έτους **2022**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00€**, καθώς μετέφερε εμπορεύματα χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου διακίνησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 12 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 του ίδιου νόμου και των διατάξεων της ΠΟΛ.1003/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. η' του ΚΦΔ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 09/09/2022 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας δυνάμει της με αριθμό/2022 Εντολής Ελέγχου της Προϊσταμένης της ανωτέρω υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, την 20/05/2022 και ώρα 13:50, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας κατά τη διάρκεια ελέγχου διακίνησης στα διόδια, στο ρεύμα κυκλοφορίας από προς, διαπίστωσαν ότι το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία ΑΕ-ΑΦΜ, μετέφερε εμπορεύματα και συγκεκριμένα πέντε (5) τεμάχια συσσωρευτές ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενους και δύο (2) τεμάχια συσσωρευτές ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενους χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων), τα οποία συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους (προοριζόμενα για επιστροφή).

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον ελεγχόμενο (οδηγό) τον υπ' αρ./20-05-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου και το υπ' αρ./20-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις της σχετικά με την ανωτέρω παράβαση, εντός προθεσμίας 20 ημερών.

Η προσφεύγουσα, στις 03/06/2022, εμπρόθεσμα, ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε.-Κλήση σε ακρόαση και απέστειλε υπόμνημα προβάλλοντας τις απόψεις της. Τις ανωτέρω απόψεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και ακολούθως προχώρησε στη σύνταξη της από 09/09/2022 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ και τη διαβίβασή της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Η εταιρεία σε εκτέλεση των εργασιών συντήρησης του πελάτη,, απέστειλε προς τοποθέτηση τα υλικά που αναφέρονται στα υπ' αρ. δελτία τα οποία και προσκομίζει:

I. ΤΑ – 13/5/2022:

Συσσωρευτής Ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενος – 3 τμχ 21,00/τεμ. – αξίας 63,00 ευρώ.

II. ΤΑ – 13/5/2022:

Συσσωρευτής Ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενος – 2 τμχ 21,00/τεμ. – αξίας 42,00 ευρώ,

Συσσωρευτής Ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενος – 2 τμχ 21,00/τεμ. – αξίας 42,00 ευρώ,

Κατά την εκτέλεση των εργασιών, ο πελάτης δεν επιθυμούσε την τοποθέτηση των ως άνω υλικών, με αποτέλεσμα να επιστραφούν.

Εν συνεχεία, η εταιρεία εξέδωσε τα με αριθμό/18-05-2022 και/18-05-2022 δελτία τεχνικής εξυπηρέτησης-επιστροφής υλικών τα οποία φέρουν υπογραφή του πελάτη της, με αποτέλεσμα να έχει εκπληρώσει την υποχρέωση από το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 περί εκδόσεως Δελτίου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

- 2) Ο οδηγός δεν επέδειξε τα προαναφερθέντα δελτία, μολονότι είχαν ήδη εκδοθεί και ήταν αποθηκευμένα στο tablet που του είχε χορηγηθεί, προφανώς λόγω της απειρίας του σε θέματα φορολογικού ελέγχου.

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 1003/2014**, 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» ορίζεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **54** του **Κ.Φ.Δ.** 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 (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1. ...»

Επειδή, η προσφεύγουσα μετά τη σύνταξη και έκδοση του Σ.Δ.Ε. και του Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, απέστειλε υπόμνημα εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, προσκομίζοντας τα υπ' αρ. ΠΣΥ/18-5-2022 και ΠΣΥ/18-5-2022 Δελτία Τεχνικής Εξυπηρέτησης-Επιστροφής Υλικών με εκδότη την «.....», τα οποία όμως ο έλεγχος αφού τα εξέτασε δεν τα έκανε δεκτά καθότι: «

- ...γίνεται αναφορά των παραπάνω ειδών χωρίς όμως να αναγράφεται η ποσότητα.
- Δεν επεδείχθησαν στον επιτόπιο προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε την 20.5.2022 και περί ώρα 13:50
- Η έκδοσή τους έγινε μηχανογραφικά για τη λογιστική τακτοποίηση της αποθήκης και την έκδοση «τιμολογίου παροχής υπηρεσιών» για τη συντήρηση συστήματος ασφαλείας, σε χρόνο διάφορο του διενεργηθέντος ελέγχου μας (καθ' ότι δεν μας επεδείχθη).»

Επειδή από το υποσύστημα μητρώου του TAXISNET προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει ως κύριο αντικείμενο δραστηριότητας «.....» και για την παρακολούθηση των εργασιών της, σύμφωνα με τον ν. 4308/2014(ΕΛΠ), οφείλει να τηρεί με μηχανογραφικό τρόπο διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή, από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 09-09-2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προκύπτει ότι τα εν λόγω διακινηθέντα εμπορεύματα, ήτοι πέντε (5) τεμάχια συσσωρευτές ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενοι και δύο (2) τεμάχια συσσωρευτές ξηρού τύπου επαναφορτιζόμενοι, που βρέθηκαν κατά τον κρινόμενο φορολογικό έλεγχο στο Ι.Χ. με αρ. όχημα ιδιοκτησίας της εταιρείας ΑΕ αποτελούν εμπορεύσιμα προς πώληση αγαθά, όπως άλλωστε η ίδια η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την προσφυγή της, επομένως θεωρούνται αποθέματα κατά την έννοια της ως άνω περίπτωσης α' του Παραστήματος Α του Ε.Λ.Π.

Επειδή ουδέν συνοδευτικό στοιχείο κατείχε ο οδηγός του Φ.Ι.Χ. για την τεκμηρίωση της διακίνησης των αγαθών κατά την στιγμή του ελέγχου, με συνέπεια τη διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων. Η εκ των υστέρων προσκόμιση παραστατικών στοιχείων διακίνησης και φορολογικών στοιχείων δεν αναιρεί την διάπραξη της παράβασης και η προσφεύγουσα είχε σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση παρακολούθησης κάθε περίπτωσης διακίνησης και ως εκ τούτου στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η επιβολή προστίμου περί μη έκδοσης στοιχείου διακίνησης σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54 παρ.1 ιστ' και παρ. 2η' του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. Πρωτ...../30-06-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της με αριθμ./2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ : 1.000,00€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.