



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 07.02.24
Αριθμός Απόφ. 355

ΑΠΟΦΑΣΗ

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' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα κατά των:

α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) Φορολογικού έτους 2022 (χρήση 1-1-2022 έως 31-12-2022), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και

β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) Φορολογικού έτους 2023 (χρήση 1-1-2023 έως 31-12-2023), του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής
γ) την από έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ν.4308/14 του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) καθώς και την από έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ν.4308/14 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Συνεργείο ελέγχου υπαλλήλων του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής στα πλαίσια της με αριθμό εντολής ελέγχου, διενήργησαν έλεγχο στις και ώρα 22.20 στο κατάστημα της προσφεύγουσας εταιρείας με αντικείμενο εργασιών που βρίσκεται στην

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση των υπαλλήλων του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής, κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διέθετε φαγητά σε πελάτες γειτονικής επιχείρησης με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (η οποία βρίσκεται παραπλεύρως της ελεγχόμενης, μεσολαβούσης στοάς) με την επωνυμία, με αντικείμενο εργασιών ίδιο με αυτό της προσφεύγουσας με μία εκ των εταίρων αμφοτέρων των επιχειρήσεων να είναι το ίδιο πρόσωπο .

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποίησε το συνεργείο ελέγχου στα σερβιρισθέντα και πωληθέντα αγαθά με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδιδε έγγραφο παραγγελίας (δελτίο παραγγελίας) για τα αγαθά που διέθετε στους πελάτες της γειτονικής επιχείρησης, πλήν όμως τις αντίστοιχες Α.Λ.Π. προς τους ίδιους πελάτες εξέδιδε η επιχείρηση Στην συνέχεια το τμήμα των σερβιρισθέντων και πωληθέντων αγαθών τιμολογούνταν συνολικά μεταξύ των δύο (2) εταιρειών με βάση τους όρους συμφωνητικού εμπορικής συνεργασίας το οποίο όμως δεν επεδείχθηκε κατά την ώρα του ελέγχου.

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, το συνεργείο ελέγχου επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία σχετική πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, η οποία όμως δεν προσκόμισε αυτά στο σύνολό τους, ει μη μόνον μέρος αυτών μαζί με το συναφθέν συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της γειτονικής μ' αυτήν εταιρείας το οποίο όμως υποβλήθηκε

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. **εκπρόθεσμα** με την κατάσταση του 4^{ου} τριμήνου 2022 στις με αριθ. Δήλωσης**συνεπεία του ελέγχου και κατόπιν αυτού.**

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων Δελτίων Αποστολής και των Τιμολογίων Πώλησης διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2022

Η προσφεύγουσα εταιρία εξέδωσε προς την εταιρία τα αρ. τιμολόγια με σκοπό διακίνησης την «Πώληση», στα οποία αναγράφεται με γενικό τρόπο η περιγραφή των πωλούμενων αγαθών όπως π.χ. «Ποτό 24%» , « Φαγητό — Ροφήματα 13%» με μονάδα μέτρησης «Τεμάχια» και Ποσότητα «1» ανά κατηγορία (Ποτό ή Φαγητό) και στην Τιμή Μονάδας αναγράφεται η συνολική αξία που υπόκειται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ή 24%.

Για το φορολογικό έτος 2023

Η ελεγχόμενη εταιρία έχει εκδώσει στην εταιρία το υπ ' αρ. τιμολόγιο με σκοπό διακίνησης την «Πώληση» στο οποίο αναγράφεται με γενικό τρόπο η περιγραφή των πωλούμενων αγαθών όπως π.χ. «Φαγητό — Ροφήματα 13%» με μονάδα μέτρησης «Τεμάχια» και Ποσότητα «1» και στην Τιμή Μονάδας αναγράφεται η συνολική αξία που υπόκειται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13%.

Στα ως άνω προσκομισθέντα τιμολόγια δεν υπάρχει παραπομπή σε άλλα έγγραφα που να προσδιορίζεται η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών καθώς και της περιόδου τιμολόγησης, στοιχεία τα οποία, σύμφωνα με την υποπερίπτωση στ και ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4308/2014, πρέπει να αναφέρονται υποχρεωτικά στο περιεχόμενο του τιμολογίου.

Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων η Φορολογική Αρχή συνέταξε την από έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ν.4308/14 επί της οποίας εδράζονται :

α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) Φορολογικού έτους 2022 (χρήση 1-1-2022 έως 31-12-2022), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής με την οποία καταλογίσθηκε παράβαση για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. . και επιβάλλοντας πρόστιμο ποσού 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.η' και §2 περ' . ε'

β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) Φορολογικού έτους 2023 (χρήση 1-1-2023 έως 31-12-2023), του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής με την οποία καταλογίσθηκε παράβαση για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. . και επιβάλλοντας πρόστιμο ποσού 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.η' και §2 περ' . ε'

Η Φορολογική Αρχή μετά το πέρας του ελέγχου, εξέδωσε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση, σύμφωνα με της διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2023, και του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, το οποίο κοινοποίησε ηλεκτρονικά μέσω ανάρτησης στον λογαριασμό

της προσφεύγουσας στο Taxisnet (αρ. καταχ. στις μαζί με τις Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου με τα οποία καλούσε τον εκπρόσωπο αυτής, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, υποβάλει εγγράφως στην Φορολογική Αρχή τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινίσεις, χωρίς ωστόσο μέσα στο ως άνω χρονικό διάστημα ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας να ανταποκριθεί στην εν λόγω κλήση σε ακρόαση και να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Κατόπιν αυτών εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προστίμων ισχυριζόμενη ότι υφίσταται έλλειψη νόμιμης βάσης καταλογισμού – πλημμέλειες έκθεσης ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογεί σε τι συνίσταται η αδυναμία διενέργειας των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων από μέρους της για την επαλήθευση των αγαθών. Ειδικότερα αναφέρει ότι η Φορολογική Αρχή από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία ήταν σε θέση να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια από την οποία θα προέκυπτε ότι όλα τα πωληθέντα εμπορεύματα διακινήθηκαν νόμιμα και πραγματικά, τα δε πωληθέντα εμπορεύματα τιμολογήθηκαν στο σύνολο της αξίας τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/14 ορίζεται ότι :

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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.
3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

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.
2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ)

{....}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.

Άρθρο 8 (Τιμολόγιο πώλησης)

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

«1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με το παρόν και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ {.....}

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Άρθρο 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών)

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. {.....}

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4987/22 ορίζεται ότι :

Άρθρο 13 § 1 Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

Άρθρο 54 § 1 περ.η (Διαδικαστικές παραβάσεις)

«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.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

Άρθρο 54 § 2 περ.ε (Διαδικαστικές παραβάσεις)

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ...

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 με ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» στο άρθρο 5 παραγρ. 8 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 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.

Επειδή, εν προκειμένω, το συνεργείο ελέγχου υπαλλήλων του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε την ως άνω ημέρα και ώρα του ελέγχου στο κατάστημα της προσφεύγουσας εταιρείας διαπίστωσε ότι σερβίριζε αγαθά στους πελάτες της γειτονικής επιχείρησηςγια τα οποία εξέδιδε κατ' αρχή δελτία παραγγελίας και στην συνέχεια η πληρωμή των αγαθών πραγματοποιούνταν από τους πελάτες στην γειτονική επιχείρηση με

την έκδοση σχετικών ΑΛΠ . Με βάση τη δήλωση του υπεύθυνου κατά την ώρα του ελέγχου τα εν λόγω έσοδα τιμολογούνταν συνολικά βάσει συμφωνητικού που συνέταξαν οι δύο γειτονικές επιχειρήσεις , πλην όμως αυτός δεν επέδειξε στον έλεγχο το εν λόγω συμφωνητικό.

Επειδή , κατόπιν τούτων, το συνεργείο ελέγχου υπαλλήλων του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία σχετική πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων , η οποία προσκόμισε το συναφθέν συμφωνητικό μεταξύ αυτής και της γειτονικής μ' αυτήν εταιρείας το οποίο όμως υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα με την κατάσταση του 4^{ου} τριμήνου 2022 στις με αριθ. Δήλωσης συνεπεία του ελέγχου και κατόπιν αυτού και τα Δελτία Αποστολής της επιχείρησης προς την επιχείρηση από 1/11/2022 έως και την ημέρα του ελέγχου 4/2/2023 καθώς και τα εκδοθέντα από 1/11/2022 έως και 04/2/2023 Τιμολόγια Πώλησης, από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Για το φορολογικό έτος 2022

Η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε στην εταιρία τα αρ. τιμολόγια με σκοπό διακίνησης την «Πώληση» με μη αναγραφόμενη αναλυτική περιγραφή σ' αυτή των πωλούμενων αγαθών, όπως πχ «Ποτό 24%» , « Φαγητό — Ροφήματα 13%» με μονάδα μέτρησης «Τεμάχια» και Ποσότητα «1» ανά κατηγορία (Ποτό ή Φαγητό) στην οποία Τιμή Μονάδας αναγράφεται η συνολική αξία που υπόκειται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ή 24%.

β) Για το φορολογικό έτος 2023

Η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε στην εταιρία το υπ' αριθ. τιμολόγιο με σκοπό διακίνησης την «Πώληση» με μη αναγραφόμενη αναλυτική περιγραφή σ' αυτή των πωλούμενων αγαθών, όπως πχ «Ποτό 24%» , « Φαγητό — Ροφήματα 13%» με μονάδα μέτρησης «Τεμάχια» και Ποσότητα «1» ανά κατηγορία (Ποτό ή Φαγητό) στην οποία Τιμή Μονάδας αναγράφεται η συνολική αξία που υπόκειται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13%.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η ακριβής περιγραφή των σερβιρισθέντων στους πελάτες αγαθών δεν αναγράφεται στα τιμολόγια που αυτή εξέδωσε προς την εταιρία , αλλά στα με α/α από έως και δελτία αποστολής συνολικής καταβαλλόμενης αξίας 42.624,50 € , ήτοι καθαρή αξία τιμολόγησης εμπορευμάτων 36.283,92 € πλέον ΦΠΑ 6.340,60€ που αφορούν το φορολογικό έτος 2022 και στα δελτία αποστολής από α/α έως και α/α που αντιστοιχούν και καλύπτουν την αξία του εκδοθέντος με αρ. τιμολογίου που αφορά το φορολογικό έτος 2023 , με βάση το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ εκδότη και λήπτη των παραστατικών αυτών, που αυτή εξέδωσε και προσκόμισε στον έλεγχο.

Επειδή τα ως άνω αναφερόμενα τιμολόγια δεν παραπέμπουν σε άλλα έγγραφα ώστε να προσδιορίζεται επακριβώς η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών καθώς και η περίοδος τιμολόγησης, στοιχεία τα οποία, σύμφωνα με την υποπερίπτωση στ και ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του νι 4308/2014, πρέπει να αναφέρονται υποχρεωτικά στο περιεχόμενο του τιμολογίου, ούτε αναγράφεται στα εξεταζόμενα τιμολόγια το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ των δύο επιχειρήσεων το οποίο τέθηκε σε γνώση του ελέγχου και αναφέρει ότι παρέχεται έκπτωση 40% από τον ισχύοντα τιμοκατάλογο στα πωλούμενα εμπορεύματα – είδη ,που αναφέρεται ότι είναι παράρτημα της εν λόγω σύμβασης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδιδε τα Δελτία Αποστολής στο τέλος της ημέρας ταυτόχρονα με τα τιμολόγια , έτσι ώστε αυτά να μην αποτελούν συνοδευτικό στοιχείο των σερβιρισθέντων στους πελάτες αγαθών.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν ενημέρωσε τα λογιστικά της βιβλία με τα προαναφερθέντα λογιστικά γεγονότα ώστε να αποτυπώνονται εύλογα τα αποτελέσματά της στις καταστάσεις της και κατ' επέκταση στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα, από τη συνολική θεώρηση των πραγμάτων, να μην πληρούται η υποχρέωση για τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος. Ως εκ τούτου, ορθά καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή η παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013 και επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 του ίδιου νόμου πρόστιμο.

Επειδή, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται ειδικότερα κατά της έκθεσης ελέγχου του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου δεν είναι εκτελεστές διοικητικές πράξεις (.....).

Επειδή , οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), και Ν. 4987/2022(Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας και την επικύρωση των :

α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) Φορολογικού έτους 2022 (χρήση 1-1-2022 έως 31-12-2022), του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και

β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (αρθ. 54 ν. 4987/2022) Φορολογικού έτους 2023 (χρήση 1-1-2023 έως 31-12-2023), του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

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

Φορολογικό έτος 2022:

Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ.ε ' του ΚΦΔ : 2.500,00 €

Φορολογικό έτος 2023:

Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ.ε ' του ΚΦΔ : 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Δ/ΝΣΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ 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