



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21.02.2024

Αριθμός απόφασης: 419

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατά της με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πράξη**2023** επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση (λιανικού εμπορίου τροφίμων και ποτών σε υπαίθριους πάγκους και λαϊκές αγορές) πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου διακίνησης (Δ.Α – Σ.Δ.Α) για τη μεταφορά κηπευτικών ειδών (πατάτες, ντομάτες, κρεμμύδια) με το Φ.Ι.Χ με αριθμό κυκλοφορίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,8 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π). που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση ιστ' και παρ. 2 περίπτωση η' του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ)

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από ...**2023** έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ, κατόπιν της με αρ...../2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενος ότι για τα κηπευτικά είδη που μετέφερε με το ΦΙΧ με αρ. κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του, από την Κεντρική Αγορά Θεσσαλονίκης είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία διακίνησης, τα οποία εκ παραδρομής τα είχε μαζί του ο υιός του που προπορευόταν και βρισκόταν στη Καρδία με το δικό του αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφορίας Την ίδια ώρα του τηλεφώνησε και επέστρεψε στο σημείο του ελέγχου και επέδειξε τα υπό κρίση τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014: «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.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....»

Επειδή, στο άρθρο 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «...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... 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. [...]. 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.»

Επειδή, με την περ.1, της παρ. 8, του άρθρου 5, της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 (Ερμηνευτική Εγκύκλιος Ν.4308/2014), σχετικά με τα παραστατικά διακίνησης, «...

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.

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν. 4987/2022 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 των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:
[.....] η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν 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 περ. ιε) και ιστ) της παρ. 1,...

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν

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

Επειδή εν προκειμένω, από την από2023 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π) και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ προκύπτουν τα κάτωθι : Την 11.06.2023, ημέρα Κυριακή και ώρα 12.05' μ.μ. ελεγκτές της εν λόγω Υπηρεσίας, ευρισκόμενοι έξω από την κεντρική λαχαναγορά Θεσσαλονίκης σταμάτησαν το εν κινήσει Φ.Ι.Χ με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, και στον έλεγχο που διενήργησαν διαπιστώθηκε ότι δεν είχε στην κατοχή του φορολογικά στοιχεία διακίνησης για τη μεταφορά κηπευτικών ειδών (πατάτες, ντομάτες, κρεμμύδια) και προέβησαν στη σύνταξη πρωτοκόλλου ποσοτικής καταμέτρησης των μεταφερόμενων ειδών ως κάτωθι:

Είδος που καταμετρήθηκε	Ποσότητα	αξία
πατάτες	25 σάκοι (625 κιλά)	625x0,60=375,00€
ντομάτες	24 καφάσια(250κιλά)	250x0,80=200,00€
κρεμμύδια	12 σάκοι (300 κιλά)	300x0,80=240,00€

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση σε Ακρόαση άρθρου 28 του ΚΦΔ της φορολογικής αρχής, που του επιδόθηκε με συνημμένη τη με αρ./2023 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου προκειμένου εντός της οριζόμενης προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβάλλει τις έγγραφες απόψεις του. Σε βάρος του καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου διακίνησης (Δελτίου Αποστολής) για τη μεταφορά των ως άνω κηπευτικών ειδών με το Φ.Ι.Χ με αριθμό κυκλοφορίας κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,8 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση ιστ' και παρ. 2 περίπτωση η' του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ)

Στη συνέχεια ο φάκελος της υπόθεσης διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ. .22.09.....2023 έγγραφο και βάσει της από ...2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ ..., εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: “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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) για την αγορά κηπευτικών ειδών (πατάτες ντομάτες κρεμμύδια) τα είχε λάβει και ότι εκ παραδρομής τα είχε πάρει μαζί του ο υιός του που προπορευόταν και βρισκόταν στη Καρδιά με το δικό του αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφορίας Την ίδια ώρα του τηλεφώνησε και επέστρεψε στο σημείο του ελέγχου και επέδειξε στους ελεγκτές τα τιμολόγια πώλησης με αρ. α)/11.06.2023, συνολικής αξίας 495,51€ (καθαρής αξίας 438,50€ και ΦΠΑ 57,01€) με ώρα έκδοσης 11.08’ π.μ., της επιχείρησης με την επωνυμία «..» και ΑΦΜ, β)/11.06.2023, συνολικής αξίας 167,24€ (καθαρής αξίας 148,00€ και ΦΠΑ 19,24€) με ώρα έκδοσης 11.08’ π.μ. της επιχείρησης με την επωνυμία «...» και ΑΦΜ ...και γ)/11.06.2023 συνολικής αξίας 318,94€ (καθαρής αξίας 268,62€ και ΦΠΑ 34,92€) με ώρα έκδοσης 11.29’ π.μ., της επιχείρησης με την επωνυμία «....» και ΑΦΜ ... για την αγορά κηπευτικών ειδών (κρεμμύδια πατάτες, ντομάτες σκόρδα, κεράσια, μανιτάρια κ.α.).

Οι ελεγκτές όμως αμφισβήτησαν τα ως άνω τιμολόγια και δεν τα έκαναν δεκτά, εκτιμώντας ότι τα τιμολόγια εκδόθηκαν εκείνη τη στιγμή κάτι που ήταν αδύνατο να είχε γίνει αφού ο έλεγχος διενεργήθηκε στις 12.05’ μ.μ. και τα τιμολόγια είχαν ήδη εκδοθεί κατά τις ώρες 11.08’ π.μ και 11.29’ π.μ αντίστοιχα.

Επειδή, τα είδη (πατάτες, ντομάτες, κρεμμύδια) που καταμετρήθηκαν από τους ελεγκτές αναγράφονται στα ως άνω τιμολόγια ως εξής:

Τιμολόγιο	Εκδότης	Είδος	Ποσότητα	αξία
27486/11.06.2023	ΜΠΟΓΔΑΝΗΣ ΦΡΟΥΤΑ ΙΚΕ	Πατάτες	(750 κιλά)	750x0,30=225,00€
6337/11.06.2023	ΑΦΟΙ Π.ΚΑΡΑΣΤΕΡΓΙΟΥ	ντομάτες	(249κιλά)	249x0,75=186,75€
27487/11.06.2023	ΜΠΟΓΔΑΝΗΣ ΦΡΟΥΤΑ ΙΚΕ	κρεμμύδια	(300 κιλά)	300x0,45=135,00€

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ποσότητες των κηπευτικών ειδών (πατάτες, ντομάτες κρεμμύδια) που αγοράσθηκαν από τον προσφεύγοντα με τα με αρ. α) .../11.06.2023 β)/11.06.2023 και γ) .../11.06.2023 τιμολόγια ταυτίζονται σε μεγάλο βαθμό με τις ποσότητες που καταμετρήθηκαν από τους ελεγκτές της της ΥΕΔΔΕ ... (ως προς τις πατάτες δε, οι αναγραφόμενες ποσότητες σε κιλά ήταν και μεγαλύτερες).

Επιπλέον ο έλεγχος διενεργήθηκε μεταγενέστερα (12.05' μ.μ.) της έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων, ήτοι ως αναγράφεται επ' αυτών (11.08' π.μ και 11.29' π.μ).

Κατόπιν των ανωτέρω ο προσφεύγων αποδεδειγμένα είχε λάβει τιμολόγια για τα αγορασθέντα είδη, τα οποία συνιστούν και έγγραφα διακίνησης για τη μεταφορά των εν λόγω κηπευτικών ειδών και ο ισχυρισμός του βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του ...με ΑΦΜ..... και την ακύρωση της με αριθμό ..10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η με αριθμό ...2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση ιστ' και παρ. 2 περίπτωση η' του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου Ποσό	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση ιστ' και παρ. 2 περίπτωση η' του Ν. 4987/2022	500,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.