



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18-12-2023

Αριθμός Απόφασης: 1246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31.08.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31.08.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....» με **Α.Φ.Μ.**, 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' αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή μη βουλκανισμένου ελαστικού και ειδών του, πρόστιμο ύψους **1.000,00€**, λόγω μη επίδειξης σε διενεργούμενο προληπτικό έλεγχο στοιχείου διακίνησης (Δελτίου Αποστολής ή Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. 1στ' και παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 26.06.2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Βόλου, σε εκτέλεση της υπ' αριθμό**2023** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου**2023** δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρία είχε συναλλαγές ως προμηθεύτρια, με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ με έδρα στη Βουλγαρία και σε γενόμενο έλεγχο στις 15.05.2023 και ώρα 17:25 απεσταλμένων εμπορευμάτων στην Ε.Ο. Σερρών Προμαχώνα, δεν επιδείχθηκαν από τον οδηγό του μέσου μεταφοράς, συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία, παρά μόνο το με ημερομηνία 15.05.2023 CMR.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενη ότι πριν την αναχώρηση των εμπορευμάτων από το εργοστάσιό της, εξέδωσε το σχετικό CMR και το τιμολόγιο πώλησης συνοδευόμενο από το δελτίο διακίνησης (packing list), που παρέδωσε στον οδηγό του φορτηγού σε σφραγισμένο φάκελο και εν συνεχεία απέστειλε με email στην αντισυμβαλλόμενη εταιρία. Η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε με ευθύνη του πελάτη της με αποτέλεσμα να μη γνωρίζει την μεταφορική εταιρία. Συνεπώς, η μη επίδειξη των σχετικών παραστατικών λόγω απώλειάς τους από τον οδηγό, δεν μπορεί να αποδοθεί στην προσφεύγουσα.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «....2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της

ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας....».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς....».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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.... 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, με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) 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.... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη....».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση....».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 8 της ΠΟΛ 1003/31.12.2014 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.», διευκρινίσθηκε ότι: «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, με το άρθρο 54 του ΚΦΔ 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,» και με την παρ. 2 περ. η΄ ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις 15.05.2023 και ώρα 17:25, η Δ.Ο.Υ. Σερρών διαπίστωσε σε έλεγχο σχετικά με την διακίνηση αγαθών στην Ε.Ο. Σερρών- Προμαχώνα, ότι το με αριθμό κυκλοφορίαςφορτηγό αυτοκίνητο μετέφερε αγαθά της προσφεύγουσας εταιρίας, που αγοράσθηκαν από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ με διεύθυνσηστη Βουλγαρία και προορισμό την διεύθυνσηεπίσης στη Βουλγαρία, χωρίς τα εμπορεύματα αυτά να συνοδεύονται με παραστατικό διακίνησης ή τιμολόγιο, παρά μόνο με το οικείο CMR και προς τούτο, απέστειλε στην αρμόδια για την προσφεύγουσα εταιρία, Δ.Ο.Υ. Βόλου, σχετική πληροφοριακή έκθεση. Κατόπιν αυτού, στις 23.05.2023, ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Βόλου μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας στην Α' ΒΙ.ΠΕ. Βόλου, όπου θεώρησαν το τελευταίο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο (invoice) της εταιρίας με αριθμό/17.05.2023 και ο διαχειριστής τηςμε **ΑΦΜ** υποστήριξε ότι πριν την αναχώρηση του φορτηγού εκδόθηκε το σχετικό CMR και το οικείο τιμολόγιο πώλησης με το ταυτόριθμο packing list ως συνοδευτικό έγγραφο, τα οποία και παραδόθηκαν στον οδηγό του φορτηγού.

Επειδή και κατά την εξέταση της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω στοιχεία εκδόθηκαν και παραδόθηκαν στον οδηγό του φορτηγού πριν την αναχώρηση του από τις εγκαταστάσεις της, μη κατανοώντας τον λόγο που δεν επιδείχθηκαν στον σχετικό έλεγχο και προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλει φωτοαντίγραφα: **α)** του από 15.05.2023 CMR, **β)** του υπ' αριθμό/15.05.2023 invoice **γ)** του υπ' αριθμό/15.05.2023 packing list ως συνοδευτικού εγγράφου, **δ)** της απεικόνισης παραστατικού στις 15.05.2023 (του υπ' αριθμό invoice) στην εφαρμογή myData της Α.Α.Δ.Ε. και **ε)** του email που απέστειλε στις 15.05.2023 και ώρα 14:16 στην βουλγαρική αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με συνημμένο το υπ' αριθμό invoice, ήτοι πριν το χρόνο του ελέγχου στις 17:25 της ίδιας ημέρας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία είχε εκδώσει το φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο-invoice) με την έναρξη αποστολής των εμπορευμάτων της από τις εγκαταστάσεις της προς τον πελάτη, το οποίο και δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο κατά τη διάρκεια της μεταφοράς από ανεξάρτητο μεταφορέα.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της περί έκδοσης των προβλεπόμενων εκ του νόμου παραστατικών, **προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.**

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της από **31.08.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής **ενδικοφανούς** προσφυγής της εταιρίας «.....» με **Α.Φ.Μ.** και την **ακύρωση** της υπ' αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

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

Α) Η υπ' αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Πρόστιμο	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Άρ. 54 παρ. 1 περ. 1στ' και παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ	1.000,00	00,00	1.000,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.