



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1467

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

8. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/27.03.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επί της από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» 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, καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/27.03.2024 συμπληρωματικού υπομνήματός της, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων Π.Δ.Κ.Α., για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω διακίνησης αγαθών χωρίς παραστατικά στοιχεία διακίνησης, παράβασης που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^{στ} και 2^η του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 κύρωσης.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 03/08/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ (ν.4308/2014) – Ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ), που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι εκ παραδρομής τα εμπορεύματα φορτώθηκαν σε λάθος φορτηγό, το δε στοιχείο διακίνησης είχε εκδοθεί για έτερο φορτηγό, σε κάθε περίπτωση πριν τη διαπίστωση του ελέγχου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνοδύεβαλε σχετικά συνοδευτικά διακίνησης, τις εντολές φόρτωσης και τα πρωτοκόλλα παραλαβής, συνοδευόμενα από οπτικοακουστικό υλικό από κλειστό κύκλωμα με τις φορτώσεις στα δύο φορτηγά.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την παρ. 8 του άρθρου 5 τίθενται ιδιαίτεροι κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. 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 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. 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 που αναφέρονται στην παρ. 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 περ. ιε' και ιστ' της παρ. 1,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του τότε ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι για παραβάσεις που αφορούν τη διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (δελτίου αποστολής, συνοδευτικού στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων, εγγράφου διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συγκεντρωτικού δελτίου διακίνησης, κλπ), οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017. Ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα με το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς φορολογικό στοιχείο διακίνησης, συνιστά ακόμη και η μη αναγραφή στο στοιχείο διακίνησης του συνόλου των διακινούμενων ειδών αποθεμάτων, καθώς και η μη αναγραφή της συνολικής ποσότητας για κάθε είδος. Σημειώνεται ότι οι περιπτώσεις αποστολής ή παραλαβής αποθεμάτων, για τις οποίες είναι απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικών διακίνησης, καθορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014, όπως αυτές έχουν ήδη διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/2014.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 20/04/2023, ημέρα Πέμπτη και ώρα 09:40, δυνάμει της υπ' αριθ./2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ), διενεργήθηκε, από υπαλλήλους της εν λόγω φορολογικής αρχής, έλεγχος διακίνησης αγαθών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), στο, όπου σταμάτησαν το με αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Ακολούθως, ζητήθηκε από τον οδηγό του προαναφερθέντος Φ.Ι.Χ., (ΑΦΜ), να επιδείξει τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία φορολογικά στοιχεία για τα διακινηθέντα αποθέματα. Κατά τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι ο οδηγός δεν κατείχε στοιχεία διακίνησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο για 7 σακιά σοβά THRAKON Σοβάς 255 - NHER 25Kg WR. Κατόπιν, συντάχθηκε πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης.

Μετά το πέρας του επιτόπιου ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση προς Ακρόαση, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία, εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της στην ελεγκτική αρχή ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση της διακίνησης αγαθών χωρίς φορολογικό στοιχείο

διακίνησης. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή, το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ.....ΚΟΜ/27.04.2023 έγγραφο υπόμνημά της, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα εκ παραδρομής είχαν φορτωθεί στο λάθος φορτηγό, ενώ είχε εκδοθεί στοιχείο διακίνησης για έτερο φορτηγό σε χρόνο προγενέστερο του ελέγχου. Ωστόσο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο, δεν μετέβαλε το πόρισμά του και συντάχθηκε η από 03/08/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) από τη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται εκ νέου ότι εκ παραδρομής τα εμπορεύματα φορτώθηκαν σε λάθος φορτηγό, το δε στοιχείο διακίνησης είχε εκδοθεί για έτερο φορτηγό πριν τη διαπίστωση του ελέγχου, όπως αποδεικνύεται από τα σχετικά συνοδευτικά διακίνησης, τις εντολές φόρτωσης και τα πρωτοκόλλα παραλαβής, σε συνδυασμό με οπτικοακουστικό υλικό από κλειστό κύκλωμα με τις φορτώσεις στα δύο φορτηγά, που συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Εντούτοις, η παράβαση συνίσταται στη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικού στοιχείου διακίνησης που απαραίτητα συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και όχι στη μη έκδοση αυτών ώστε να τίθεται θέμα εξέτασης της προγενέστερης έκδοσής τους.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου.

Επειδή, τα πρόστιμα και οι φορολογικές κυρώσεις για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων επιβάλλονται ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογουμένου (ΣΤΕ 3278/92, 138/98) (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 41).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί έκδοσης του σχετικού στοιχείου διακίνησης και παραδρομής της κατά τη φόρτωση, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 29/01/2024 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

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

Η υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^{στ} και 2 ^η Ν.4987/2022	1.000,00 €
--	------------

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

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.