



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ.Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312362

Αθήνα: 22-07-2024

Αριθμός Απόφασης: 2206

Α Π Ο Φ Α Σ Η Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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) (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 **25-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, ασκούσης ατομικής επιχείρησης, που εδρεύει στο κατά της υπ' αριθμ./**21-02-2024** (ΑΕΠ/**2024**) Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους **2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/08/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ, ΦΠΑ και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της από **25-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε την **11/04/2024**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στο κείμενο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής φαίνεται ότι αυτή ασκείται κατά του υπ' αρ./**08-07-2023** Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση σε ακρόαση. Ωστόσο, από την με **ID εισερχ.**/**01-05-2024** Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, αναφέρεται ότι: «ο υπόχρεος ναι μεν προσβάλλει ρητά το **ΣΔΕ** που προηγήθηκε της έκδοσης της οριστικής πράξης του προστίμου καθ' ερμηνεία όμως γίνεται δεκτό από την υπηρεσία μας ότι στρέφεται κατά του υπ' αριθμ./**2024** οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρ. **54 παρ.1,2 ν.4987/2022** όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο διενέργειας του ελέγχου δεδομένης και της άσκησης της προσφυγής εντός της **30ημερης προθεσμίας** από την κοινοποίηση της πράξης. Ειδικότερα, το με αρ. πρωτ./**29-02-2024** έγγραφο κοινοποίησης στο οποίο επισυνάφθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διεκπεραιώθηκε βάσει των στοιχείων του πρωτοκόλλου της υπηρεσίας μας στις **4-3-2024** και έλαβε αριθμό αποστολής από τα **ΕΛΤΑ** Από το πεδίο αναζήτησης αποστολής της ιστοσελίδας των **ΕΛΤΑ** προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρέλαβε την προσβαλλόμενη πράξη στις **11-04-2024**. Συνεπώς, η υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στις **25-4-2024** είναι εμπρόθεσμη.».

Προς τούτο, για λόγους χρηστής διοίκησης, συνεκτιμώντας τα συνημμένα από την αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Πατρών) στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα, η υπ' αρ./**21-02-2024** (ΑΕΠ/2024) πράξη επιβολής προστίμου θεωρείται η προσβαλλόμενη πράξη της παρούσας.

Με την υπ' αριθ./**21-02-2024** (ΑΕΠ/2024) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου **54 Ν.4987/2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους **2022**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **500,00€**, καθώς μετέφερε εμπορεύματα χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου διακίνησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων **1, 3, 8, 12 και 13** του **Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου **54 παρ. 1** ιστ' **Ν.4987/2022** που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου **54 παρ.2** περ. η' του ίδιου νόμου.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από **31/08/2023** Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ, ΦΠΑ και ΚΦΔ της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας**, δυνάμει της με αριθμό/2023 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, την **08/07/2023** και ώρα **16:00**, οι υπάλληλοι της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών/Β'** Υποδιεύθυνσης Ιωαννίνων, διενεργώντας έλεγχο για τη διακίνηση αγαθών στην, διαπίστωσαν ότι το **Φ.Ι.Χ.** με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, με αντικείμενο δραστηριότητας «**Λιανικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και καπνού**», μετέφερε εμπορεύματα όπως αυτά έχουν καταγραφεί στο οικείο Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης, χωρίς την ύπαρξη

παραστατικών στοιχείων διακίνησης.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον ελεγχόμενο (οδηγός) τον υπ' αρ./08-07-2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου και το υπ' αρ./08-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει εγγράφως ή προφορικά τις απόψεις της σχετικά με την ανωτέρω παράβαση, εντός προθεσμίας 20 ημερών.

Η προσφεύγουσα, στις 11/07/2023, 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 31/08/2023 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ, ΦΠΑ 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 τον ισχυρισμό ότι τα παραστατικά είχαν εκδοθεί και τα περισσότερα αφορούσαν τον κουνιάδο της, με ΑΦΜ, ο οποίος και οδηγούσε το όχημα κατά την ημέρα της διενέργειας του ελέγχου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει πέντε (5) τιμολόγια πώλησης-Δελτία Αποστολής, τα οποία είχε προσκομίσει και στον έλεγχο με το από 11/07/2023 υπόμνημά της.

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 τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, 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) πεντακάσια (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 κάτωθι παραστατικά:

- Τρία (3) τιμολόγια πώλησης-Δ.Α. (υπ' αριθμ./11-06-2023,/28-06-2023,/04-07-2023) με εκδότη την επιχείρηση με την επωνυμία «....., ΑΦΜ» και αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση «....., ΑΦΜ)
- Ένα (1) τιμολόγιο πώλησης-Δ.Α. (υπ' αριθμ./06-07-2023 με εκδότη την εταιρεία «....., ΑΦΜ» και αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση «....., ΑΦΜ)
- Ένα (1) τιμολόγιο πώλησης-Δ.Α. (υπ' αριθμ./28-06-2023 με εκδότη την εταιρεία «..... ΑΦΜ» και αντισυμβαλλόμενη την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, τα εν λόγω παραστατικά τα οποία προσκομίζονται και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεν μπορούν να συσχετιστούν με την κρινόμενη μεταφορά εμπορευμάτων καθώς σε αυτά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος ενώ ούτε ο οδηγός, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, επικαλέστηκε στον έλεγχο ότι η πλειοψηφία των διακινούμενων αγαθών αφορούσαν τον ίδιο. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας παραμένουν αναπόδεικτοι.

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./25-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./21-02-2024 (ΑΕΠ/2024) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Φορολογικό έτος 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ : 500,00€

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.