



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-07-2023

Αριθμός Απόφασης: 997

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
e-mail : ded.ath@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 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **26-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με **ΑΦΜ** με έδρα στο Δήμο Πατρών, επί της οδού, κατά της με αρ. /02-02-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022, που εξέδωσε η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την με αριθ./02-02-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **2.000,00€**, για το φορολογικό έτος **2022** επειδή στις 19-03-2022 μετέφερε χωρίς την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης πέντε τασιά πίτσας διαστάσεων 40*60 με το ΙΧ φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 5 και 8 του. 4308/2014.

Η προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμη εταιρεία, τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών την

Με την υπ' αριθ./2022 εντολή ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός επιτόπιος έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ στις 19-03-2022.

Πιο συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος διακίνησης την 19-03-2022 ημέρα Σάββατο και ώρα 09:15 βάσει της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας στην οδό όπισθεν, σταματώντας για έλεγχο το διερχόμενο ΙΧ φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας Ο οδηγός επέδειξε στους ελεγκτές το με αριθμό Νο/19-3-2022 Δελτίο Αποστολής και κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου μεταξύ αυτού και των προϊόντων που βρίσκονταν εντός του φορτηγού προέκυψε ότι **δεν είχαν αναγραφεί στα επιδειχθέντα Δ Α.-Τ.Π. πέντε τασιά πίτσας διαστάσεων 40Χ60.**

Κατόπιν αυτού συνετάγη το με αριθμό/19-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου-Κλήση προς ακρόαση και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το αριθμό πρωτ. υπόμνημά της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκε η από 02-11-2022 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου και η οριστική προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Δεν υφίσταται παράβαση μεταφοράς πίτσας χωρίς την ύπαρξη παραστατικού στοιχείου διακίνησης αλλά ότι το παραστατικό διακίνησης δεν ήταν ακριβές ως προς τον τρόπο τεμαχισμού/συσκευασίας του μεταφερόμενου είδους.
2. Στο επίμαχο ΔΑ αναγράφεται το σύνολο των διακινούμενων ειδών και η συνολική ποσότητα του μεταφερόμενου είδους βάσει της ΠΟΛ 1026/12-02-2018.
3. Η ανακρίβεια του παραστατικού αφορά και μόνο στον τρόπο τεμαχισμού/συσκευασίας του προϊόντος και όχι στο είδος ή στην ποσότητα αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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, με τις διατάξεις του άρθρου 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:

..ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης,

ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010.

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,..

...3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1026/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ 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 την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 02-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ στην ενότητα: «IV. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται ότι: «...Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν είχαν αναγραφεί στα επιδειχθέντα Δ Α.-Τ.Π.. πέντε τασιιά πίτσας διαστάσεων 40Χ60. Για τα ανωτέρω τασιιά πίτσας δεν μας επέδειξε διότι, δεν είχε, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς ούτε στοιχείο αξίας.»

Επειδή, η προσφεύγουσα στο με αριθμό πρωτ. υπόμνημά της ισχυρίζεται ότι: «Το φορτηγό όχημά μας μετέφερε προϊόντα σε πελάτη και διέθετε συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης το Αρ Κ-...../19-3-2022 Δελτίο Αποστολής στο οποίο αναγράφονται και οι μεταφερόμενες πίτσες. Συγκεκριμένα αναγράφεται με κωδικό 21.00.02.003 MINI ΠΙΤΣΑΚΙΑ ποσότητα τεμάχια 100. Η αρχική παραγγελία από τον πελάτη ήταν για 100 τεμάχια μικρές πίτσες, όμως προ της φορτώσεως και αποστολής τους τηλεφώνησε στο εργαστήριο και ζήτησε να τροποποιηθεί η παραγγελία ως προς τον τεμαχισμό και να σταλούν ολόκληρα τα τασιιά τα οποία αναλογούσαν σε 100 τεμάχια αναφέροντας ότι ήταν παραγγελία από έναν δικό της πελάτη και ότι θα ήταν καλό να τεμαχιστούν από αυτήν την ώρα της παραδόσεως προκειμένου να είναι φρέσκα. Ο τεχνικός τα συσκεύασε διαγράφοντας ελαφρά τα όρια των τεμαχίων. Τα πέντε τασιιά πίτσα αναλογούν 100 τεμάχια πιτσάκια».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου σε απάντηση του ως άνω υπομνήματος της προσφεύγουσας αναφέρεται ότι: «η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε υποχρέωση να αναγράψει χειρόγραφα πάνω στο σώμα του ΔΑ. Νο/19-3-2022 ΣΙΚ' την επικαλούμενη μεταβολή, πράγμα που δεν έπραξε.»

Επειδή, ο ανωτέρω προβαλλόμενος ισχυρισμός, ότι δηλαδή υφίστατο μεταβολή της παραγγελίας πριν την έναρξη της φόρτωσης και αποστολής, θα γινόταν ενδεχομένως αποδεκτός, εάν γίνονταν οι απαραίτητες ενέργειες που να δικαιολογούν την συγκεκριμένη μεταβολή όπως χειρόγραφη διόρθωση του στοιχείου διακίνησης.

Επειδή, τα αναφερόμενα προϊόντα- είδη και αριθμός- δεν ταυτοποιούνται με αυτά που κατέγραψε το συνεργείο ελέγχου από τη διενεργηθείσα σύγκριση των αναγραφόμενων ειδών στο εν λόγω παραστατικό διακίνησης με τα είδη που βρίσκονταν εκείνη τη στιγμή στο μεταφορικό μέσο.

Επειδή, διαπιστώθηκε η ίδια παράβαση και έχει υποβληθεί στην προσφεύγουσα το κρινόμενο πρόστιμο εντός πενταετίας από τον προαναφερόμενο έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./26-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αρ./02-02-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022, που εξέδωσε η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Αριθ. Πράξης/02-02-2023 Φορ. έτους 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.: συνολικού ποσού 2.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.