



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-3-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Αριθμός απόφασης: 545

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 14-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα το, επί της οδού, κατά της με αριθ.-/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ.-/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-10-2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.-...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 1.000,00€ λόγω του γεγονότος ότι υπέπεσε:

- A. Δεν ζήτησε τα κατάλληλα ανά περίπτωση παραστατικά (τεκμήρια όπως Δελτίο Αποστολής ή άλλο φορολογικό στοιχείο διακίνησης-αξίας ή αξίας), όπως προκύπτει στο με ημερομηνία 2-8-2019 συνταχθέν πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, αλλά ούτε καταχώρησε σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των 35 κιβωτίων που δεν συνοδεύονταν από τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) αλλά και ούτε παρακολουθούνται τα κατ' ελάχιστον που ορίζει ο νόμος και συγκεκριμένα η ποσότητα 35 κιβωτίων που παρέλαβε η προσφεύγουσα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ.5, παρ.8 και παρ.9 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).
- B. Δεν εξέδωσε τα κατάλληλα ανά περίπτωση παραστατικά (τεκμήρια όπως Δελτίο Αποστολής ή άλλο φορολογικό στοιχείο διακίνησης-αξίας ή αξίας), για 164 κιβώτια όπως προκύπτει στο με ημερομηνία 2-8-2019 συνταχθέν πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ.5, παρ.8 και παρ.9 του ν.4308/2014.

Ιστορικό

Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./.../...../2019 εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στον φορολογικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας με την με αριθ. πρωτ./2019 συστημένη επιστολή, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 (Εισ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2019) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, με το οποίο διαβίβασε το με αριθ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος κλειστής αποθήκης στην εταιρεία αποθήκευσης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «.....». Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία συνεργάζεται με την εταιρεία «.....», για σκοπούς αποθήκευσης και διακίνησης των εμπορευμάτων της. Από την διενέργεια του ελέγχου παρουσία της εξουσιοδοτημένης του φορολογικού αντιπροσώπου της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, – με ΑΔΤ: και με ΑΦΜ για τον κωδικό περιγραφής είδους εμπορευμάτων που αναγράφονται στο packing list, το οποίο επισυνάπτεται στο με αριθ./2019 CMR της Πολωνικής VAT NUM., το οποίο εισήχθη με το με αριθ./2019 Διπλότυπο Δ.

Εισαγωγής στις εγκαταστάσεις της εταιρείας «.....», διαπιστώθηκαν διαφορές, οι οποίες αποτυπώθηκαν στο από 2-8-2019 και ώρα 11:00 πμ πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε στην αποθήκη της ανωτέρω εταιρείας η ύπαρξη πλεονάσματος 35 κιβωτίων και ελλείμματος 164 κιβωτίων, όπως παρατίθεται στον κατωτέρω πίνακα:

Κωδ. Περιγραφή είδους &	Μ.Μ	Καταμετρηθείσα ποσότητα	Υπόλοιπο Αρχείων + Δεσμευμένα υπό παραγγελία εμπορεύματα	Αρνητική Διαφορά	Θετική Διαφορά
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	1957	1967	-10	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	0	0	0	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	7825	7872	-47	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2107	2135	-28	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	841	842	-1	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	1459	1459	0	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	901	978	-77	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	181	178	-	+3
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	334	334	0	
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2062	2031	-	+31
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2690	2691	-1	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2536	2535	-	+1
ΣΥΝΟΛΟ		22.893	23.022	-164	+35

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και την με αριθ./2019 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./2019 υπόμνημα. Τέλος ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω γεγονότα προέβη στην έκδοση της από 10-10-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου καθώς και της με αριθ./2019 προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- 1) Εσφαλμένος υπολογισμός ελλειμμάτων/πλεονασμάτων.
- 2) Μη λήψη υπόψη της με αριθ./2019 έκθεσης απόψεων της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας.
- 3) Παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας – έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας άλλως πλημμελής αιτιολογία.
- 4) Μη λήψη υπόψη εφαρμοστέων κανόνων και αρχής χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. *Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α` και γ` της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 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 εκπληρώνεται 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 το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» 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. ...

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 (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: ...

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση ιστ' και παράγραφος 2 περίπτωση η' του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.4 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80) 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) 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«...Παράγραφος 5

4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία).

...

Παράγραφος 8

5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστέλλομενων 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. ...

5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

α) όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,

β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρυ του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας

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.

5.8.6 Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής - e-mail). Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

Παράγραφος 9

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 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. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε).

Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.

5.9.3 Οίκοθεν νοείται ότι στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα για τις πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ) ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ενότητα «Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017» της ΠΟΛ.1026/12-2-2018 (ν.4474/2017) «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» ισχύουν τα εξής:

«Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής: Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

Γ. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιστ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (δελτίο αποστολής, συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων, έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συγκεντρωτικό δελτίο 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.1003/31.12.2014. Στην ίδια εγκύκλιο, συγκεκριμένα στην παράγραφο 5.8.4 του άρθρου 5 αυτής, αναφέρονται οι περιπτώσεις διακίνησης αποθεμάτων για τις οποίες δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης. Αυτονόητο είναι ότι οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τα ελεγκτικά όργανα πριν τον καταλογισμό των τυχόν παραβάσεων.

Ακόμη, σημειώνεται ότι παρέλκει η έκδοση παραστατικού διακίνησης στην περίπτωση κατά την οποία εκδίδεται άμεσα το παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο, ΑΛΣ), το οποίο και αποτελεί το έγγραφο διακίνησης και συνοδεύει τα αποθέματα κατά τη διακίνηση αυτών.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6-7-2016 «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «1. Θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014

(Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από το ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη λιανικής, Απόδειξη λιανικής πώλησης, Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, Απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κ.λπ.), για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών.».

Επειδή, από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, δεν προκύπτει η υποχρέωση τήρησης βιβλίου (αρχείου) αποθήκης, ή καρτελών αποθήκης. Το γεγονός ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «Βιβλίου Αποθήκης» συνάγεται, τόσο από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση αυτού, όσο και από το ότι στις οικείες διατάξεις (άρθρο 5) εξειδικεύεται με σαφήνεια ο τρόπος εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης για την διακίνηση των αποστελλόμενων και παραλαμβανόμενων αποθεμάτων, καθώς και για τις δικλίδες ασφαλείας που πρέπει να τηρούνται, ως προς την τεκμηρίωση της αξιοπιστίας των πράξεων αυτών.

Έτσι, στις παραγράφους 8 έως και 12 του άρθρου 5 του ως άνω νόμου, καθορίζονται οι ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της οντότητας, αναφορικά με την παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα ορίζεται, ότι οι υποχρεώσεις αυτές εκπληρώνεται, όταν τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης, ή τα τιμολόγια πώλησης, ή οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, που εκδίδονται ή λαμβάνονται για τις διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε και, σε κάθε περίπτωση ελεγκτικών επαληθεύσεων, τις πράξεις αυτές.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («Βιβλίο Αποθήκης»).

Πάντως, ανεξαρτήτως του ως άνω πλαισίου, κάθε οικονομική οντότητα δύναται, χωρίς να υποχρεούται, να τηρεί με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο, για διαχειριστικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή, κατ' ελάχιστον, θα πρέπει να τηρούνται οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΣΛΟΤ/2019 Υποχρέωση τήρησης καρτελών αποθήκης, Αριθμ. Πρωτ.:ΕΞ).

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./....../...../2019 εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στον φορολογικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας με την με αριθ. πρωτ./2019 συστημένη επιστολή, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 (Εισ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2019) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, με το οποίο διαβίβασε το με αριθ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος κλειστής αποθήκης στην εταιρεία αποθήκευσης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία φέρει

διακριτικό τίτλο «.....». Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία συνεργάζεται με την εταιρεία «.....», για σκοπούς αποθήκευσης και διακίνησης των εμπορευμάτων της. Από την διενέργεια του ελέγχου παρουσία της εξουσιοδοτημένης του φορολογικού αντιπροσώπου της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, – με ΑΔΤ: και με ΑΦΜ για τον κωδικό περιγραφής είδους εμπορευμάτων που αναγράφονται στο packing list, το οποίο επισυνάπτεται στο με αριθ./2019 CMR της Πολωνικής VAT/2019, το οποίο εισήχθη με το με αριθ./2019 Διπλότυπο Δ. Εισαγωγής στις εγκαταστάσεις της εταιρείας «.....», διαπιστώθηκαν διαφορές, οι οποίες αποτυπώθηκαν στο από 2-8-2019 και ώρα 11:00 πμ πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε στην αποθήκη της ανωτέρω εταιρείας η ύπαρξη πλεονάσματος 35 κιβωτίων και ελλείμματος 164 κιβωτίων, όπως παρατίθεται στον κατωτέρω πίνακα:

Κωδ. Περιγραφή είδους &	M.M	Καταμετρηθείσα ποσότητα	Υπόλοιπο Αρχείων + Δεσμευμένα υπό παραγγελία εμπορεύματα	Αρνητική Διαφορά	Θετική Διαφορά
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	1957	1967	-10	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	0	0	0	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	7825	7872	-47	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2107	2135	-28	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	841	842	-1	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	1459	1459	0	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	901	978	-77	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	181	178	-	+3
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	334	334	0	
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2062	2031	-	+31
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2690	2691	-1	-
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2536	2535	-	+1

ΣΥΝΟΛΟ		22.893	23.022	-164	+35
--------	--	--------	--------	------	-----

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και την με αριθ./2019 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./2019 υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει όπως και στην υπό κρίση προσφυγή, ότι σε συνεργασία με την εταιρεία «.....», μετά το πέρας του ελέγχου, προέβη σε ενδελεχή επανέλεγχο, δίχως την παρουσία εκπροσώπου της φορολογικής αρχής, προκειμένου να αιτιολογήσει τις αποκλίσεις που εντόπισε ο έλεγχος. Συγκεκριμένα, οι απόψεις της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας παρατίθενται κατωτέρω ως εξής:

Ως προς το έλλειμμα των 164 κιβωτίων

Κατά το χρονικό διάστημα 10:43:10 έως 10:58:19, 144 από τα 310 προς αποστολή κιβώτια σύμφωνα με το με αριθ. (αρ. παραγγελίας) δελτίο αποστολής, είχαν ήδη αφαιρεθεί από τον χώρο της αποθήκης σε εκτέλεση της με αριθ. παραγγελίας προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Τούτο συνέβη διότι μετά την εκτύπωση της κατάστασης των αποθεμάτων από το σύστημα WMS, η οποία πραγματοποιήθηκε μεταξύ 10:34 πμ και 10:38 πμ και μετά την προσθήκη 310 κιβωτίων, τα οποία είχαν μεν αφαιρεθεί από την κατάσταση υπολοίπων, αλλά ευρίσκονταν στον χώρο της αποθήκης προς φυσική παράδοση, ένας χειριστής παρέλαβε τα εν λόγω 144 κιβώτια προς εκτέλεση της παραγγελίας προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Με άλλα λόγια, η εν λόγω διαφορά των 144 κιβωτίων ήταν αποτέλεσμα χρονικής ασυμφωνίας μεταξύ αφενός μεν της εκτύπωσης της κατάστασης υπολοίπων αποθεμάτων που πραγματοποιήθηκε από τις 10:34 πμ έως τις 10:38 πμ και αφετέρου της φυσικής μετακίνησης των εν λόγω κιβωτίων, η οποία πραγματοποιήθηκε από τις 10:43:10 έως 10:58:19. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, περί χρονικής ασυμφωνίας, παρέθεσε απόσπασμα του αρχείου («Εξαγωγές από Picking» όπως καταγράφηκαν στο σύστημα της αποθήκης WMS:

Περιγραφή κίνηση	Κιβώτι	Παραγγ.εταιρ	Ημ.κατα	Ωρα κατα	sku
	36		02/08/2019	10:43:10	
	80		02/08/2019	10:53:24	
	28		02/08/2019	10:58:19	

Αντίθετα τα υπόλοιπα 166 παρέμειναν στην αποθήκη και καταμετρήθηκαν από τον Έλεγχο.

Συγκεκριμένα, εάν είχε ληφθεί υπόψη η παραγγελία προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....», η αρνητική διαφορά (έλλειμμα) θα ανερχόταν σε 23 κιβώτια, δεδομένου ότι η τα κιβώτια εκ του κωδικού που περιλαμβάνονται στην ως άνω παραγγελία με αριθμό ήταν στην πραγματικότητα 80 και όχι 77 όπως αναφέρει ο Έλεγχος. Τα ελλείμματα που προκύπτουν από τους συγκεκριμένους κωδικούς

προϊόντων όπως διαπιστώθηκαν από τον Έλεγχο καλύπτονται από την παραγγελία προς την εταιρεία με την επωνυμία «Ανδρικόπουλος ΑΕΒΕ Πάτρα» ως εξής:

Κωδ. & Περιγραφή είδους	Μ.Μ.	Καταμετρηθείσα ποσότητα	Υπόλοιπο Αρχείων + Δεσμευμένα υπό παραγγελία εμπορεύματα	Αρνητική Διαφορά	Απόθεμα από παραγγελία	Διαφορά
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	7825	7872	-47	36	-11
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	2107	2135	-28	28	0
.....	ΚΙΒΩΤΙΟ	901	978	-77	80	3

Ως προς το πλεόνασμα των 35 κιβωτίων

Η εταιρεία «.....» συνέχισε να επεξεργάζεται τα δεδομένα της εξεταζόμενης περίπτωσης προκειμένου να εντοπίσει τους λόγους ύπαρξης αρνητικών διαφορών (-23) και θετικών διαφορών (+38). Από την εξέταση των δεδομένων, κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

Στην πραγματικότητα, το φαινομενικό έλλειμμα 23 κιβωτίων οφείλεται σε σύγχυση με παρόμοιους κωδικούς προϊόντων που κατά τον Έλεγχο εμφανίζονται ως πλεονασματικοί. Ειδικότερα:

- Ο κωδικός εμφανίζει κατά τον Έλεγχο αρνητική διαφορά (-10). Στην πραγματικότητα πρόκειται για σύγχυση με τον κωδικό, ο οποίος κατά τον Έλεγχο παρουσιάζει πλεόνασμα +31.

- Ο κωδικός εμφανίζει κατά τον Έλεγχο αρνητική διαφορά (-47). Όπως εξηγούμε ανωτέρω, 36 κιβώτια εκ του ελλείμματος, δικαιολογούνται πλήρως από την παραγγελία της εταιρείας «.....». Η εναπομείνουσα αρνητική διαφορά 11 κιβωτίων αποτελεί στην πραγματικότητα σύγχυση με τον κωδικό, ο οποίος κατά τον Έλεγχο παρουσιάζει πλεόνασμα +31.

Σημειώνεται επίσης ότι όλοι οι ανωτέρω κωδικοί αφορούν σε μικρές συσκευασίες προϊόντων και συγκεκριμένα σε πανομοιότυπες προσφορές («1+1 ΔΩΡΟ») ίδιου μεγέθους (6x2x75ml), ίδιου προϊόντος (οδοντόκρεμας). Συνεπώς, είναι λογικό και ανθρώπινο ένας χειριστής, κατά τη διάρκεια του picking, να προβεί σε ένα λάθος – σύγχυση των ως άνω κωδικών προϊόντων, λόγω της τεράστιας ομοιότητάς τους αλλά και λόγω της ταχύτητας που πραγματοποιούνται οι εργασίες picking υπό την πίεση του χρόνου έγκαιρης εκτέλεσης των παραγγελιών.

Τέλος, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία ισχυρίζεται, ότι οι διαφορές κατά την καταγραφή των αποθεμάτων θα πρέπει να διαμορφωθούν ως εξής:

Κωδ. & Περιγραφή είδους	Μ.Μ	Καταμετρηθείσα ποσότητα	Υπόλοιπο Αρχείων + Δεσμευμένα υπό παραγγελία εμπορεύματα	Αρνητική Διαφορά κατά τον Έλεγχο	Θετική Διαφορά κατά τον Έλεγχο	Αρνητική Διαφορά με βάση τις επαληθεύσεις της Εταιρείας	Θετική Διαφορά με βάση τις επαληθεύσεις της Εταιρείας
.....	KIBΩΤΙΟ	1957	1967	-10	-	0	
.....	KIBΩΤΙΟ	0	0	0	-	0	
.....	KIBΩΤΙΟ	7825	7872	-47	-	0	
.....	KIBΩΤΙΟ	2107	2135	-28	-	0	
.....	KIBΩΤΙΟ	841	842	-1	-	-1	
.....	KIBΩΤΙΟ	1459	1459	0	-	0	
.....	KIBΩΤΙΟ	901	978	-77	-	0	3
.....	KIBΩΤΙΟ	181	178	-	3	0	3
.....	KIBΩΤΙΟ	334	334	0		0	
.....	KIBΩΤΙΟ	2062	2031	-	31	0	10
.....	KIBΩΤΙΟ	2690	2691	-1	-	-1	

.....	KIBΩΤΙΟ	2536	2535	-	1	0	1
ΣΥΝΟΛΟ		22.893	23.022	-164	35	-2	17

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή το από 2-8-2019 πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης συντάχθηκε και υπογράφηκε στις 11:00 πμ, σύμφωνα με την από 10-10-2019 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, ότι η αρνητική διαφορά των 144 κιβωτίων είναι αποτέλεσμα χρονικής ασυμφωνίας μεταξύ αφενός της εκτυπωμένης κατάστασης των υπολοίπων των αποθεμάτων, που πραγματοποιήθηκε από τις 10:34 πμ έως τις 10:38 πμ και αφετέρου της φυσικής μετακίνησης των εν λόγω κιβωτίων, η οποία πραγματοποιήθηκε από τις 10:43:10 έως 10:58:19 προς εκτέλεση της παραγγελίας προς την εταιρεία «.....», απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς εκείνη την χρονική περίοδο συντασσόταν το ανωτέρω πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία ισχυρίζεται ότι πως κάθε θέση μέσα στις αποθήκες της εντός της εταιρείας «.....» συνιστά μία ταυτοποιημένη τοποθεσία. Το λειτουργικό σύστημα της αποθήκης «Warehouse Management System (WMS)» είναι πλήρως ενημερωμένο (ανά κωδικό, ημερομηνία παραγωγής κλπ) ως προς το προϊόν που βρίσκεται σε κάποια θέση. Οι χειριστές που κάνουν τη συλλογή χρησιμοποιούν είτε περionoφόρο ανυψωτικό όχημα (Clark), στο οποίο είναι τοποθετημένος σαρωτής (scanner), ο οποίος επικοινωνεί με το WMS σύστημα αποθήκης, είτε χρησιμοποιούν ελαφρύ παλετοφόρο όχημα και scanner, το οποίο και αυτό επικοινωνεί με το WMS σύστημα αποθήκης. Ειδικότερα, μέσω του scanner δίνεται εντολή στον χειριστή να μεταβεί σε συγκεκριμένη θέση και να αναλάβει συγκεκριμένο κωδικό εμπορεύματος ανά παραγγελία. Εν συνεχεία, ο χειριστής συλλέγει το εμπόρευμα και σαρώνει την θέση και τον γραμμοκωδικό (barcode) του συγκεκριμένου κωδικού, προκειμένου να ελεγχθεί εάν όλα είναι σωστά, ήτοι να διασταυρωθεί ο κωδικός του προϊόντος, η ποσότητα της παραγγελίας κλπ. Έτσι ο χειριστής δύναται εύκολα να εντοπίσει την όποια παρέκκλιση μεταξύ των κωδικών που περιέχονται στην θέση συλλογής, σε σχέση με το barcode ή και το WMS σύστημα αποθήκης. Σε περίπτωση που ο χειριστής εντοπίσει κάποια παρέκκλιση μεταξύ των κωδικών που περιέχονται στην παλέτα σε σχέση με το barcode ή και το σύστημα WMS της αποθήκης, καλεί άμεσα τον επιβλέποντα προς διαλεύκανση και διόρθωση της περίπτωσης αυτής. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, περί ανθρώπινου λάθους, ήτοι να προβεί κατά την διάρκεια του picking σε εσφαλμένη σύγχυση των κωδικών των προϊόντων, λόγω της τεράστιας ομοιότητάς τους αλλά και λόγω της ταχύτητας που πραγματοποιούνται οι εργασίες picking υπό την πίεση του χρόνου έγκαιρης εκτέλεσης των παραγγελιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία οφείλει σε κάθε περίπτωση να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, κατά τον από 2-8-2019 έλεγχο κλειστής αποθήκης, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ στην εταιρεία αποθήκευσης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «.....», η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία δεν τεκμηρίωσε ως όφειλε στον έλεγχο τις διαπιστωθείσες ποσοτικές διαφορές, ήτοι του ελλείμματος των 164 κιβωτίων και του πλεονάσματος των 35 κιβωτίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-10-2019 έκθεση μερικού ελέγχου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ.-...../2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. / 14-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ.-...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013:

Συνολικού ποσού 1.000,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.