



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/03/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 796

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

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 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.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Τ. Β' 5597/21.12.2020).

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 **27-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην, στην περιοχή, κατά της με αριθ. /22-09-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174 / 2013 για το φορολογικό έτος 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κορίνθου και της από 22-09-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν

4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./22-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22-09-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **27-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα σύμφωνα με την Α 1273/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Τ. Β'5597/21.12.2020) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./22-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, λόγω διακίνησης αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικού στοιχείου διακίνησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8, και 12 του Ν. 4308/2014 και της ΠΟΛ.1003/31-12-2014.Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 1.000,00 €, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ ιστ' και παρ.2 περ. η' του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013).

Ιστορικό

Με την με αριθ./19-8-2020 εντολή ελέγχου και της/2020 μερικού επιτόπιου προληπτικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κορίνθου, την Παρασκευή 07/08/2020, διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000) και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στην περιοχή του, με το υπ' αριθ. κυκλ. Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας το οποίο οδηγούσε ο υπάλληλος της προσφεύγουσας κος, διακινούνταν διάφορα αγαθά (τυροπιτάκια, κασεροπιτάκια, παγωτά κ.α.) χωρίς να έχει εκδοθεί για αυτά συνοδευτικό παραστατικό διακίνησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο, Α.Α.Σ.).Συγκεκριμένα, ο οδηγός ισχυρίστηκε πως για τα διακινούμενα αγαθά είχαν εκδοθεί τα

Τιμολόγια – Δελτία αποστολής με αριθμό 1038, 1041, 1042, 1043, 1044, 1045, 1046, 1047, 1048, 1049 και 1050 τα οποία είχαν εκδοθεί την προηγούμενη ημέρα ήτοι στις 06/08/2020 από ώρα (όπως αναγραφόταν σε αυτά) 13:04-13:54 και το Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής 1052, το οποίο είχε εκδοθεί στις 06:45 της ίδιας ημέρας (07/08/2020).Σημειώνεται ότι τα τιμολόγια εκδόσεως της 06/08/2020, δεν έφεραν σχετική επισημείωση πως τα αγαθά θα παραμείνουν στις εγκαταστάσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης και θα αποσταλλούν στους παραλήπτες την επόμενη ημέρα. Οι προφορικοί ισχυρισμοί του οδηγού περί αδυναμίας του λογιστηρίου να τα εκδώσει κατά την ίδια ημέρα της διακίνησης λόγω πολύ πρωινής ώρας κατά την έναρξη της (θα ήταν κλειστό) δεν έγιναν δεκτοί, με δεδομένη την διαπίστωση της έκδοσης του αριθ. 1052 Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής, στις 06:45 της ίδιας ημέρας (07/08/2020).Λόγω της διαπιστωθείσας παράβασης της μη έκδοσης στοιχείων διακίνησης, συντάχθηκαν από τον έλεγχο και παραδόθηκαν αυθημερόν στον οδηγό-μεταφορέα κο το με αρ./07-08-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση με την περιγραφή της διαπιστωθείσας παράβασης καθώς και ο με αρ./07-08-2020 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε και κατέθεσε τις απόψεις της, στη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με το αριθ. πρωτ./26-08-2020 γραπτό υπόμνημα της, οι οποίες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ)
- 2) Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνηση τους δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης γιατί είναι αξιακό στοιχείο.
- 3) Από τις διατάξεις των ΕΛΠ δεν υπάρχει τιμολόγιο-Δελτίο αποστολής γιατί πολύ απλά το ίδιο τιμολόγιο αποτελεί και συνοδευτικό στοιχείο των αγαθών, οπότε δεν υπάρχει πλέον η ανάγκη συνένωσης των δυο στοιχείων αυτών σε ένα.
- 4) Δεν ορίζεται ευθέως ο χρόνος έκδοσης του παραστατικού διακίνησης πλην όμως αναφέρεται ότι η υποχρέωση της οντότητας να παρακολουθεί με τις κατάλληλες δικλίδες τα αποστελλόμενα και παραλαμβανόμενα αγαθά είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι.
- 5) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.
- 6) Το παραστατικό αξίας τιμολόγιο η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδεται από 1/1/2014 χωρίς να απαιτείται να συντρέχει οποιαδήποτε άλλη προϋπόθεση.

7) Ορίζεται ότι επί του τιμολογίου, μεταξύ άλλων, αναγράφεται και η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, όταν αυτή η ημερομηνία δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται τεκμήριο για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου, η περίπτωση αυτή συντρέχει όταν εκδοθεί δελτίο αποστολής για την διακίνηση αγαθών και ακολουθήσει η έκδοση τιμολογίου όπως προβλέπεται, τότε πρέπει να αναγραφεί η ημερομηνία διακίνησης αγαθού και να γίνεται αναφορά στο παραστατικό διακίνησης(δελτίο αποστολής).

8) Στο δελτίο αποστολής σύμφωνα με τα ΕΛΠ, 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 και επομένως δεν καθιστά αυτό αιτία ακύρωσης συναλλαγής η μη αναγραφή κάποιων στοιχείων από τα παραπάνω

9) Η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες άρθρο 5 ΕΛΠ τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι ώστε να μπορεί να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών.

10) Σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση προσωρινού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου.

11) Έγινε μεταφορά ευπαθών αγαθών (παγωτά) και η επιχείρηση της παραλαβής των αγαθών πρέπει να είναι ανοικτή καθώς επίσης η τοποθέτηση των αγαθών στο φορτηγό Ι.Χ. για την μεταφορά είναι αρκετά χρονοβόρα λόγω της υψής τους και του ελέγχου της ποσότητας γι' αυτό εκδόθηκε το Τιμολόγιο-ΔΑ από την προηγούμενη ημέρα ώστε να τα μεταφέρει το πρωί της επόμενης ημέρας όπως επίσης και λόγω έλλειψης οδηγών , δηλαδή ετοιμάζεται η παραγγελία την προηγούμενη και τα αγαθά μεταφέρονται την επόμενη, κάτι που προβλέπεται με τις αιτιολογίες των αποφάσεων ΣΤΕ 802/1988, ΣΤΕ 764/1989, ΣΤΕ 1156/91, ΣΤΕ 4500/2019.

12) Ο οδηγός ισχυρίστηκε πως για τα διακινούμενα αγαθά είχαν εκδοθεί τα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής με αριθμό 1038,1041,1042,1043,1044,1045,1046,1047,1048,1049 και 1050 τα οποία είχαν εκδοθεί την προηγούμενη ημέρα ήτοι στις 06/08/2020 από ώρα (όπως αναγραφόταν σε αυτά) 13:04 – 13:54 και το Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής 1052, το οποίο είχε εκδοθεί στις 06:45 της ίδιας ημέρας (07/08/2020) το οποίο είναι και το αληθές και ο έλεγχος δεν προχώρησε καθόλου σε έλεγχο διασταύρωσης μεταξύ όλων των τιμολογίων και ποσοτήτων των αγαθών για τις διαπιστώσεις του. Επιπλέον ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε κλειστή αποθήκη στις 07/08/2020 κατά τη διάρκεια του ελέγχου των αγαθών που υπήρχαν ώστε να διαπιστώσει τις όποιες διαφορές υπάρχουν μετά την έκδοση των Τιμολογίων – Δελτία Αποστολής με αριθμό 1038, 1041, 1042, 1043 ,1044, 1045, 1046, 1047,1048,1049 και 1050, τα οποία είχαν εκδοθεί την προηγούμενη ημέρα ήτοι στις 06/08/2020 και το Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής 1052, το οποίο είχε εκδοθεί την ίδια ημέρα (07/08/2020) ώστε να

διαπιστώσει τις οποιεσδήποτε διαφορές αν υπάρχουν και ανάλογα να ενεργήσει. Επιπρόσθετα λόγω ελλιπούς ελέγχου, χωρίς να υπάρχουν διαφορές στις ποσότητες των τιμολογίων που εκδόθηκαν την 6/08/2020, την επόμενη 7/8/2020 που ξεκίνησε η διανομή και που πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος να αγνοείται η σημασία – έννοια των τιμολογίων και να ακυρώνονται όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στις 6/8/2020 διότι δεν εκδόθηκε δελτίο αποστολής την επόμενη ημέρα και να τιμωρείται η επιχείρηση με την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου διακίνησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πεδίο Εφαρμογής» του ν.4308/2014 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, 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.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

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.»

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.
3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.
4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
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. 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 διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.
6.
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Περιεχόμενο Τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1.Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

.....

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 12 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 παρ. 1 ...

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 της 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» διευκρινίζεται 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.

5.8.3 Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.»

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 [...]. 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.»

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 παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 διευκρινίζεται ότι ότι:«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.»

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η από 22-09-2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει του οποίου εκδόθηκε η με αριθ./22-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. Συνεπώς, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας 1 έως 11

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία είχε προβάλει τους εν λόγω ισχυρισμούς και στο με αριθ. πρωτ./26-08-2020 γραπτό απαντητικό υπόμνημα της, προς τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου σε απάντηση του με αρ./07-08-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση.

Επειδή στην από 22/09/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του με αριθ. πρωτ./26-08-2020 υπομνήματος της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίπτει τους εν λόγω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα αναφέρει ότι:

«Η έδρα της οντότητας βρίσκεται στα και ο πιο μακρινός παραλήπτης των αγαθών στο Ξυλόκαστρο Κορινθίας άρα η απόσταση που έπρεπε να διανυθεί για την εξυπηρέτηση των πελατών δεν ξεπερνά τα 60-70 χλμ.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης των ιδιαίτερων συνθηκών που θα δικαιολογούσαν την έναρξη της αποστολής την προηγούμενη ημέρα και την παράδοση τους την επόμενη (π.χ έναρξη αποστολής σε ώρες που το λογιστήριο της οντότητας είναι κλειστό , μεταφορά σε μεγάλες αποστάσεις, στάση κατά την διάρκεια της νύχτας, μετεπιβίβαση σε καράβι, βλάβη του φορτηγού) δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί την χρονική καθυστέρηση μιας ολόκληρης ημέρας.

Ο ισχυρισμός της οντότητας «Επειδή έγινε μεταφορά ευπαθών αγαθών (παγωτά) και η επιχείρηση της παραλαβής των αγαθών πρέπει να είναι ανοικτή καθώς επίσης η τοποθέτηση των αγαθών στο φορτηγό Ι.Χ. για την μεταφορά είναι αρκετά χρονοβόρα λόγω της υψής τους και του ελέγχου της ποσότητας γι αυτό εκδόθηκε το τιμολόγιο από την προηγούμενη ημέρα ώστε να τα μεταφέρει το πρωί της επομένης ημέρας όπως επίσης και λόγω έλλειψης οδηγώ ,δηλαδή ετοιμάζεται η παραγγελία την προηγούμενη και τα αγαθά μεταφέρονται την επομένη σύμφωνα με τις αιτιολογίες των παραπάνω ΣΤΕ.», δεν ευσταθεί, καθόσον από πουθενά δεν προκύπτει πως οι παραλήπτες θα ήταν κλειστοί κατά την παράδοση των αγαθών (δεδομένου πως σαν ώρα έναρξης αποστολής αναγραφόταν στα τιμολόγια (13.04-13.54) ούτε πως το ΦΙΧ επέστρεψε χωρίς να παραδώσει, αλλά ούτε και αποδεικνύεται πως η τοποθέτηση των αγαθών είναι τόσο χρονοβόρα ώστε μέχρι να φορτωθούν δεν υπάρχουν και οι οδηγοί. Η ελεγχόμενη διαθέτει για τις ανάγκες της δυο ΦΙΧ.

Εφόσον δε, όπως ισχυρίζεται η οντότητα, γνώριζε πως η έναρξη της αποστολής των τιμολογημένων αγαθών (06/08/2020) θα λάμβανε χώρα κατά την επόμενη ημέρα (07/08/2020) θα έπρεπε να αναγράψει στα στοιχεία (τιμολόγια) ότι τα αγαθά θα παραμείνουν στις εγκαταστάσεις της και θα παραδοθούν με την επόμενη ημέρα.

Επίσης δεν διαπιστώνεται αδυναμία της ελεγχόμενης οντότητας να εκδώσει άμεσα κατά την έναρξη της αποστολής (στις 07/08/2020) τα τιμολόγια πώλησης που θα συνοδεύαν τα αγαθά κατά τη διακίνηση τους εφόσον εκδόθηκε το αριθ. 1052 Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής, στις 6.45' της ίδιας ημέρας.

Σύμφωνα με το Άρθρο 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

Η διάταξη αυτή του άρθρου 9 § 1 περ. ζ Ν. 4308/2014, της υποχρέωσης ξεχωριστής αναγραφής της ημερομηνίας διακίνησης όταν αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, δεν καταλαμβάνει μόνο την περίπτωση που προηγείται η έκδοση του Δελτίου Αποστολής ώστε να συσχετιστεί η προγενέστερη διακίνηση με την τιμολόγηση αλλά αναφέρεται σε κάθε περίπτωση και στις μεταγενέστερες της τιμολόγησης, διακινήσεις αγαθών.

Διαφορετικά, τίθεται εύλογα το ερώτημα εάν τα τιμολογημένα αγαθά των οντοτήτων θα μπορούσαν να αποστέλλονται χωρίς άλλη προϋπόθεση, με μοναδικό συνοδευτικό στοιχείο το τιμολόγιο που θα είχε εκδοθεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη ημερομηνία και θα είχε ισχύ για ανοικτές ημερομηνίες διακίνησης. Δηλαδή ένα τιμολόγιο πόσες διακινήσεις θα δικαιολογούσε ;

Συγκεκριμένα στο **άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος)** ορίζεται ότι:

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.**

Με την εγκ. ΠΟΛ.1003/31-12-2014 για τις παραπάνω αναφερόμενες διατάξεις (της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014) κοινοποιήθηκε μεταξύ άλλων ότι:

παρ. 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. [...].

παρ. 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.

παρ. 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.

Εκ των ως άνω παρατιθέμενων συνάγεται ότι το συνοδευτικό στοιχείο των αγαθών, είτε πρόκειται για δελτίο αποστολής είτε πρόκειται για τιμολόγιο, εκδίδεται έως την έναρξη της διακίνησης και στο περιεχόμενο του (συνοδευτικού στοιχείου) αναγράφεται (και) η ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Διάφορο δε είναι το θέμα της διάρκειας του (από το χρόνο έναρξης της αποστολής έως το χρόνο παράδοσης των αγαθών στον παραλήπτη). Η διάρκεια είναι θέμα πραγματικό (λ.χ. έναρξη αποστολής από την πόλη της Κορίνθου και παραδόσεις σε διάφορους πελάτες με τελευταίο σε πόλη της Θράκης).

Με τις προϊσχύσασες (και ήδη καταργηθείσες διατάξεις και εφαρμοστικές αποφάσεις ΚΦΑΣ και ΚΒΣ, βάσει του άρθρου 38 του Ν.4308/2014) προβλέπονταν υπό προϋποθέσεις η δυνατότητα συμπλήρωσης – έκδοσης στιχείων διακίνησης την προηγούμενη μέρα για τις διακινήσεις της επόμενης ημέρας (σχετ. ΚΒΣ άρθρο 11 παρ. 5 περιπτ. δ', ΠΟΛ.1105/12-6-1992, εγγρ. 1050300/558/0015/21-7-2003, εγγρ. 1036892/301/0015/2-5-2006). Σε κάθε περίπτωση όμως, επί του συνοδευτικού στοιχείου αναγράφονταν και η ημερομηνία της διακίνησης.

Στην ελεγχόμενη περίπτωση ο έλεγχος αποδέχεται ασφαλώς ότι το τιμολόγιο είναι / αποτελεί συνοδευτικό στοιχείο των διακινούμενων αγαθών, πλην όμως:

α) Δεν αναγράφεται επί του στοιχείου η ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση, για την πλήρωση των οριζόμενων στην παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014,

β) Η ημερομηνία του συνοδευτικού στοιχείου είναι προγενέστερη της ημερομηνίας διακίνησης, χωρίς αυτό να αιτιολογείται επαρκώς από την ελεγχόμενη επιχείρηση (διάρκεια συνοδευτικού στοιχείου), όπως λ.χ. δεν παραδόθηκαν όλα τα αγαθά την προηγούμενη ημέρα (και την αιτία για την οποία δεν παραδόθηκαν) και συνεχίστηκε η διανομή-παράδοση και την επόμενη ημέρα με το αυτοκίνητο να σταθμεύει σε χώρο μακριά από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης (διάρκεια συνοδευτικού στοιχείου), και χωρίς να υφίσταται σχετική επισημείωση στα τιμολόγια ότι τα αγαθά θα παραμείνουν στις εγκαταστάσεις της και θα παραδοθούν με έναρξη αποστολής την επόμενη ημέρα εφόσον το γνώριζε.

γ) Από τα παρατιθέμενα στο απαντητικό σημείωμα συνάγεται ότι το αυτοκίνητο ήταν σταθμευμένο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης από την 6/8/2020 και έως την εκκίνηση του για παραδόσεις αγαθών την 7/8/2020, και ότι υπήρχε η δυνατότητα έκδοσης στοιχείων (εκδόθηκε το τιμολόγιο Νο 1052 ώρα 06.45' της 7/8/2020).»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-09-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ). κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον 12^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί της ενδικοφανούς προσφυγής για τον εν λόγω ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας διευκρινίζεται ότι: *«Επειδή ο προληπτικός έλεγχος διαπιστώνει επιτόπου, άμεσα και κατά τον χρόνο διενέργειας του παρατυπίες και παραλήψεις και επιβάλλει τα σχετικά πρόστιμα, όπως αυτός άλλωστε είναι και ο σκοπός του, και δεν απαιτείται από καμία διάταξη να προβεί και σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως ο έλεγχος της κλειστής αποθήκης για να διαπιστώσει τυχόν διαφορές στις ποσότητες της προηγούμενης ημέρας, εφόσον μάλιστα επιβάλλει το σχετικό πρόστιμο για την μη αναγραφή της ημερομηνίας διακίνησης στο σχετικό συνοδευτικό, όπως διαπιστώνει και αιτιολογεί και για κανέναν άλλο λόγο».*

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. Σχετική με τα ανωτέρω είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 252 Α') περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

2. Για το σκοπό αυτό κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου, όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, θα ζητά το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης. ...».

Επειδή, στην εν λόγω υπόθεση το συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διαπίστωσε διακίνηση αγαθών στο δρόμο και ζήτησε από τον οδηγό-υπάλληλο της προσφεύγουσας εταιρίας τα εκδοθέντα σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης, όπως **προβλέπεται και στην 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».**

Συνεπώς σύμφωνα τα ανωτέρω ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./27-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./22-09-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174 / 2013, για το φορολογικό έτος 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κορίνθου.

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

Υπ' αριθ./22-09-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020

Φορολογικό έτος 2020

Πρόστιμο για διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικού στοιχείου διακίνησης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 & 12 του Ν.4308/2014 και της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 που επισύρουν της κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' σε συνδυασμό με την παρ 2 περ. η' του Ν. 4174/2013	1.000,00 €
--	------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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 .