



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2780

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/05/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με έδρα τις, οδός, κατά της υπ' αριθμ.

...../2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/07/2020 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/05/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2017 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού **1.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα στις 25/08/2017 δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία διακίνησης, ή άλλο φορολογικό στοιχείο που επέχει θέση στοιχείου διακίνησης, για τη διακίνηση είκοσι πέντε (25) τεμαχίων σταφιδόψωμου των 290 γραμ. με τιμή μονάδος 1,20 ευρώ ανά τεμάχιο, ήτοι συνολικής αξίας $25 * 1,20 = 30,00$ ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων 5, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 του ίδιου νόμου και των διατάξεων της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 και ΠΟΛ. 1026/2018 ΚΕΦ. Ι ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Γ').

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 28/07/2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Πύργου. Ειδικότερα, στις 26/08/2017, ημέρα Σάββατο και ώρα 12:00 π.μ., υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Πύργου, κατόπιν της με αριθμ./2017 χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διενήργησαν έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 ως προς τα παραστατικά διακίνησης που είχαν στην κατοχή τους τα διερχόμενα Φ.Ι.Χ. και άλλα μέσα μεταφοράς στην ευρύτερη περιοχή της πόλης της

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι ελεγκτές σταμάτησαν το με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας επιχείρησης, το οποίο διέθετε ψυκτικό μηχάνημα και τη δεδομένη χρονική στιγμή μετέφερε διάφορα εμπορεύσιμα αγαθά, και ζήτησαν δειγματοληπτικά από τον οδηγό του οχήματος να τους επιδείξει τα φορολογικά συνοδευτικά στοιχεία για τα διακινούμενα εμπορεύματα. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ./25-08-2017 δελτίο αποστολής Σειρά Γ' (συνοδευτικό μεταφοράς) που επεδείχθη στον έλεγχο ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης των αγαθών με σκοπό την αποθήκευση, αναγραφόταν μεταξύ άλλων 48 τεμάχια σταφιδόψωμο των 290 γραμ. έκαστο σε οκτώ (8) τελάρα των έξι (6) τεμαχίων, αξίας κατά δήλωση του οδηγού 1,20 ευρώ έκαστο τεμάχιο. Επιπλέον,

σύμφωνα με το υπ' αριθμ./25-08-2017 συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής εμπορευμάτων καταλλήλων που εκδόθηκε στις 2.56 μ.μ. της ίδιας ημέρας και επεδείχθη στον έλεγχο αναγραφόμενα μεταξύ άλλων και 73 τεμάχια σταφιδόψωμο των 290 γραμ. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι κατά την 25/08/2017 διακινήθηκαν 25 τεμάχια σταφιδόψωμο 290 γραμ. χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμ./2017 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και το από 26/08/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου σε χρονικό διάστημα είκοσι (20) ημερών η προσφεύγουσα να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της για τα ανωτέρω. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο παραπάνω σημείωμα, υπέβαλε το από 31/08/2017 Υπόμνημα προς τη Δ.Ο.Υ. Πύργου, με το οποίο προσκομίστηκαν παραστατικά (Συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής, Συγκεντρωτικά Δελτία Επιστροφής και Τιμολόγια Πωλήσεως - Δελτία Αποστολής των ημερομηνιών 25/08/2017 και 26/08/2017), προκειμένου να αποδείξει ότι η εταιρεία και ο οδηγός του οχήματος είχε όλα τα νόμιμα παραστατικά διακίνησης και εξ' αυτών συνδυαστικά δεν προέκυπτε η διαφορά των είκοσι πέντε (25) τεμαχίων σταφιδόψωμων των 290 γραμμαρίων τα οποία κατά την άποψη του ελέγχου διακινούνται χωρίς αντίστοιχα παραστατικά διακίνησης.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας με το σκεπτικό ότι δεν μπορούν να τεκμηριώσουν τις διακινήσεις και ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου αφορούν στην 25/08/2017 και όχι στην 26/08/2017, με αποτέλεσμα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών να προβεί στην έκδοση της υπ' αριθμ./2021 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η επιχείρηση τηρεί την κείμενη νομοθεσία αναφορικά με την διακίνηση των αποθεμάτων.
2. Η διαδικασία που ακολούθησε ο πραγματοποιηθείς έλεγχος είναι πλημμελής και ασαφής.
3. Η από 28.7.2020 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου είναι ανακριβής και αόριστη.
4. Δεν υφίσταται η αποδιδόμενη παράβαση

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν. 4308/2014 “Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία”:

«Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος” ορίζεται:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα

επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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

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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.

13. Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 1

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.

Παράγραφος 5

5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

Παράγραφος 7

5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων).

5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

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 κλπ., 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 δικλίδες 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 - email). 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.

5.8.7 Επισημαίνεται ότι όλες οι αποφάσεις για μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, οι οποίες είχαν εκδοθεί από τους Προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. ή τους Επιθεωρητές βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων του προϊστάμενου Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ. παύουν να ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2015 και μετά.

.....

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 στην ΠΟΛ. 1026/2018 “Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων” αναφέρεται:

«Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017

Γ. Διακίνηση αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ισ΄ 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 ιγ΄ 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. 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 αυτά που ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα με την από 31/08/2017 απάντησή της στο από 26/08/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση αλλά και με την υποβολή της ενδικοφανούς της προσφυγής, η ακολουθούμενη διαδικασία για τον ανεφοδιασμό των οχημάτων της σε όλη την Ελλάδα είναι η εξής:

Όλα τα οχήματα είναι εφοδιασμένα με φορητό υπολογιστή τύπου PDA στα οποία γίνεται η τιμολόγηση επί αυτοκινήτου (ex-van) και η διαχείριση του αποθέματος. Καθημερινά, για κάθε όχημα, εκδίδεται κατά την έναρξη της ημέρας ένα Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής, στο οποίο εμφανίζονται τα αποθέματα που βρίσκονται στον αποθηκευτικό χώρο του οχήματος στην έναρξη του δρομολογίου του, και κατά τη λήξη της ημέρας εκδίδεται ένα Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής, στο οποίο εμφανίζονται τα αποθέματα που βρίσκονται στον αποθηκευτικό χώρο του οχήματος κατά τη λήξη του δρομολογίου του. Στην περίπτωση που αποστέλλονται επιπλέον προϊόντα από την έδρα της επιχείρησης εκδίδεται το σχετικό Δελτίο Αποστολής (Συνοδευτικό Μεταφοράς). Συνεπώς, το απόθεμα έναρξης κάθε ημέρας διαμορφώνεται από το απόθεμα λήξης της προηγούμενης, όπως εμφανίζεται στο Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής αυτής, προστιθεμένου του αριθμού - αποθέματος που έχει αποσταλεί με το σχετικό Δελτίο Αποστολής (Συνοδευτικό Μεταφοράς) και το όποιο σύνολο εμφανίζεται στο Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής της επόμενης ημέρας.

Παράλληλα για κάθε συναλλαγή εκδίδεται και το αντίστοιχο στοιχείο διακίνησης (τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής ή πιστωτικό τιμολόγιο - δελτίο επιστροφής) αποθεμάτων το οποίο διαφυλάσσεται από την οντότητα. Εκάστη δε χρονική στιγμή είναι ευχερής ο έλεγχος της διακίνησης των αποθεμάτων και η επαλήθευση της υπάρχουσας ποσότητας (πραγματική απογραφή).

Επειδή στη σχετική από 28/07/2020 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναφέρονται τα κάτωθι:

«Την 26.8.2017 ημέρα Σάββατο και ώρα 12.00 π.μ., οι προαναφερόμενοι υπάλληλοι διενεργώντας έλεγχο διακίνησης στην ευρύτερη περιοχή της, σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή φορολογικού ελέγχου, με την συνδρομή των υπαλλήλων της Αστυνομικής Διεύθυνσης, διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 ως προς τα παραστατικά διακίνησης που είχαν στην κατοχή τους διερχόμενα Φ.Ι.Χ. και άλλα μέσα μεταφοράς στην ευρύτερη περιοχή της πόλης της Κατά τη διάρκεια του ελέγχου σταματήσαμε το ΦΙΧ το οποίο διέθετε ψυκτικό μηχανήμα με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης οντότητας, με οδηγό τον κ., στον οποίο γνωστοποιήσαμε την ιδιότητα μας επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές μας ταυτότητες. Με το παραπάνω ΦΙΧ, τη δεδομένη χρονική στιγμή, η ελεγχόμενη επιχείρηση μετέφερε διάφορα εμπορεύσιμα αγαθά. Ζητήσαμε δειγματοληπτικά από τον οδηγό του οχήματος να μας επιδείξει τα φορολογικά συνοδευτικά στοιχεία για τα διακινούμενα εμπορεύματα. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ./2017 Δελτίο Αποστολής Σειρά Γ (Συνοδευτικό Μεταφοράς) που επεδείχθη στον έλεγχο ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης των αγαθών με σκοπό την αποθήκευση αναγραφόταν μεταξύ άλλων 48 τεμάχια σταφιδόψωμο των 290 γραμμαρίων έκαστο σε οκτώ (8) τεμάχια των έξι (6) τεμαχίων, αξίας κατά δήλωση του οδηγού 1,20 ευρώ έκαστο τεμάχιο. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ./2017 Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής Εμπορευμάτων Καταλλήλων που επεδείχθη επίσης στον έλεγχο και εκδόθηκε στις 14.56 μ.μ. της ίδιας ημέρας αναγράφονταν μεταξύ άλλων και 73 τεμάχια σταφιδόψωμο των 290 γραμμαρίων. Συνεπώς κατά την 25.8.2017 διακινήθηκαν 25 τεμάχια σταφιδόψωμο των 290 γραμμαρίων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να εξηγήσει ειδικά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά γεγονότα και να αποδείξει ότι δεν προέκυπτε η διαφορά των είκοσι πέντε (25) τεμαχίων σταφιδόψωμων των 290 γραμμαρίων, τα οποία σύμφωνα με τον έλεγχο διακινούνταν χωρίς αντίστοιχα παραστατικά διακίνησης, προσκομίζει τα εκδοθέντα και επιδειχθέντα παραστατικά αναφέροντας, τόσο με την από 31/08/2017 απάντησή της στο από 26/08/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση όσο και με την ενδικοφανή της προσφυγή, τα παρακάτω:

«Το υπ' αριθμόν/2017 ΔΑ-ΣΕΙΡΑ Γ (Συνοδευτικό Μεταφοράς) είναι έγγραφο μεταφοράς με το οποίο αποστέλλονται με μεταφορική εταιρεία προϊόντα από την έδρα της εταιρείας μας (.....,), στο πωλητή μας στη, με σκοπό διακίνησης προς αποθήκευση. Τα προϊόντα παρελήφθησαν από τον πωλητή στις 26-8-2017 το πρωί οπότε και εκδόθηκε το υπ' αριθμόν/2017 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής, με σκοπό διακίνησης προς πώληση, με το οποίο εισήχθησαν στον αποθηκευτικό χώρο του φορτηγού τα 48 τεμάχια σταφιδόψωμου 290γρ. και ως εκ τούτου αποτελούν ποσοτική **έναρξη** για την ημέρα **26-8-2017**.

Εν συνεχεία, το υπ' αριθμόν/25-8-2017 ΣΔΕ αποτελεί την απογραφή (λήξη) της 25-8-2017 και άρα τα 73 τεμάχια σταφιδόψωμου 290γρ μεταφέρονται στην επόμενη ημέρα προς πώληση (μεταφόρτωση) και με το υπ' αριθμόν/26-8-2017 **προστίθενται** στην ποσοτική **έναρξη** της **26-8-2017**.

Συνεπώς, ο πωλητής ξεκίνησε την ημέρα του (26-08-2017) με 121 τεμάχια (73 + 48), και στη συνέχεια με την έκδοση των σχετικών παραστατικών παραδίδει στους πελάτες μας τα προϊόντα. Έως τη στιγμή του ελέγχου σας (12:00) είχαν εκδοθεί τα υπ' αριθμόν

-/26-08-2017 ΤΠ-ΔΑ στις 08:57 για 3 τεμάχια σταφιδόψωμου 290γρ και

-/26-08-2017 ΤΠ-ΔΑ στις 10:22 για 6 τεμάχια σταφιδόψωμου 290γρ.

Στη συνέχεια ο πωλητής πώλησε άλλα 26 τεμάχια σταφιδόψωμου 290γρ. με τα υπ' αριθμόν/26-08-2017 ΔΑΠ (10τμχ) και/26-08-2017 ΤΠ-ΔΑ (16τμχ) και έκλεισε την ημέρα του (26-08-2017) με 86 τεμάχια σταφιδόψωμου 290γρ. τα οποία με τη ίδια διαδικασία μεταφέρονται προς πώληση την επόμενη ημέρα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής	Παραστατικά Διακίνησης Δρομολογίου	Λήξη	Φόρτωση
	ΑΠΟΘΗΚΕΥΤΙΚΟΣ ΧΩΡΟΣ ΦΟΡΤΗΓΟΥ			ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΑΠΟΘΗΚΗ
	(Διακίνηση – Εισαγωγή στην αποθήκη του Φορτηγού)	(Πώληση σε πελάτες – εξαγωγή από την αποθήκη του φορτηγού)	Εναπομείναντα προς μεταφόρτωση για πώληση την επόμενη ημέρα – εξαγωγή από την αποθήκη του φορτηγού	(Διακίνηση – Εξαγωγή από την κεντρική αποθήκη και μεταφορά με μεταφορική εταιρεία προς αποθήκη φορτηγού)
25/8/2017			73 τμχ – Συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής καταλλήλων	48 τμχ – Δελτίο Αποστολής Σειρά Γ (Συνοδ. Μεταφορ.) προς αποθήκευση
26/8/2017	48+73= <u>121τμχ</u>	3τμχ ΤΠ-ΔΑ 08:57:03	86τμχ –	
	Συγκεντρωτικό Δελτίο αποστολής	6τμχ ΤΠ-ΔΑ 10:22:25	Συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής καταλλήλων	
		10τμχ ΔΑΠ 12:47:58		
		16τμχ ΤΠ-ΔΑ 13:17:25		
		<u>Σύνολο:35τμχ</u>		

Όπως συνάγεται από τα παραπάνω είχαν εκδοθεί από την εταιρεία μας όλα τα σχετικά φορολογικά στοιχεία διακίνησης.....

Κατά τη στιγμή του ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε στις 26.8.2017 και ώρα 12:00 π.μ. στο όχημα με αριθμό κυκλοφορίας, ο κωδικός «Σταφιδόψωμο 290 γρ.» είχε ως απόθεμα 112 τεμάχια υπόλοιπο, το οποίο προκύπτει επακριβώς σύμφωνα με τα παραστατικά του παρακάτω πίνακα, τα οποία νομίμως επιδείξαμε και προσκομίσαμε, αλλά και επισυνάπτουμε στην παρούσα.

Σχ.	Αρ Παραστ.	Ωρα	Περιγραφή	Ποσοτ.	Προοδευτικό Υπόλοιπο Αποθέματος	Σημειώσεις
1	/25-08-2017	07:19	<u>Συγκ Δελτίο Αποστ</u>	149	149	Απόθεμα Έναρξης
2	/25-08-2017	08:16	Τιμολ Δελτ Αποστ	-16	133	Παράδοση σε πελάτη
3	/25-08-2017	08:51	Τιμολ Δελτ Αποστ	-3	130	Παράδοση σε πελάτη
4	/25-08-2017	09:10	Τιμολ Δελτ Αποστ	-6	124	Παράδοση σε πελάτη
5	/25-08-2017	09:47	Τιμολ Δελτ Αποστ	-3	121	Παράδοση σε πελάτη
6	/25-08-2017	10:04	Τιμολ Δελτ Αποστ	-6	115	Παράδοση σε πελάτη
7	/25-08-2017	10:32	Τιμολ Δελτ Αποστ	-6	109	Παράδοση σε πελάτη
8	/25-08-2017	11:18	Τιμολ Δελτ Αποστ	-32	77	Παράδοση σε πελάτη
9	/25-08-2017	12:44	Τιμολ Δελτ Αποστ	-4	73	Παράδοση σε πελάτη
10	/25-08-2017	14:56	<u>Συγκ Δελτίο Επιστρ</u>	-73	73	Κλείσιμο Ημέρας Πωλητή
11	/25-08-2017		Δελτ Αποστ Σειρά Γ (Συνοδ Μεταφ)	48	121	Αφορά προϊόντα που παρέλαβε ο πωλητής από την έδρα της εταιρείας μας. Τα 121 τμχ αποτελούν το απόθεμα λήξης.
12	/26-08-2017	07:53	<u>Συγκ Δελτίο Αποστ</u>	121	121	Απόθεμα Έναρξης
13	/26-08-2017	08:57	Τιμολ Δελτ Αποστ	-3	118	Παράδοση σε πελάτη
14	/26-08-2017	10:22	Τιμολ Δελτ Αποστ	-6	112	Παράδοση σε πελάτη

.....»

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω και τα προσκομισθέντα παραστατικά προκύπτει ότι:

- Ο έλεγχος διενεργήθηκε την 26/08/2017, ημέρα Σάββατο και ώρα 12.00 π.μ.
- Έγινε έλεγχος διακίνησης την προηγούμενη του ελέγχου ημέρα 25/08/2017.
- Δεν έγινε πραγματική απογραφή αποθέματος.
- Ο έλεγχος αφαίρεσε από τα 73 τεμάχια που αναγράφονται στο υπ' αριθμ./25.8.2017 Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής Εμπορευμάτων Καταλλήλων (το οποίο ουσιαστικά εμφανίζει τα αποθέματα που βρίσκονταν στον αποθηκευτικό χώρο του οχήματος κατά τη λήξη του δρομολογίου της προηγούμενης ημέρας, ήτοι την 25/08/2017) τα 48 τεμάχια που αναγράφονται στο/25.8.2017 Δελτίο Αποστολής Σειρά Γ (Συνοδευτικό Μεταφοράς), τα οποία απεστάλησαν από την έδρα της εταιρείας την 25/08/2017, όπως καταδεικνύεται και από το προσκομιζόμενο υπ' αριθμ./2017 Συνοδευτικό Μεταφοράς της μεταφορική εταιρείας και παρελήφθησαν από τον οδηγό του ελεγχόμενου οχήματος την επομένη, ήτοι στις 26/07/2017, καταλήγοντας αυθαίρετα στο συμπέρασμα ότι διακινήθηκαν 25 τεμάχια σταφιδόψωμο των 290 γραμμαρίων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης την 25/08/2017.
- Το υπ' αριθμ./25-08-2017 Δελτίο Αποστολής Σειρά Γ (Συνοδευτικό Μεταφοράς) που παρελήφθη από τον οδηγό του με αριθμ. σχήματος στις 26/08/2017, έχει καταχωρηθεί στο υπ' αριθμ./26-8-2017 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.

Επειδή εξάλλου, ακόμη από τα πιο πάνω σύμφωνα με τον έλεγχο, εφαρμόζοντας την διαδικασία της αφαίρεσης παρουσιάζεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση επέστρεψε 73 τεμάχια που αναγράφονται στο Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής Εμπορευμάτων Καταλλήλων από τα 48 τεμάχια που αναγράφονται στο Δελτίο Αποστολής Σειρά Γ, ήτοι 25 περισσότερα από ό,τι είχε, γεγονός το οποίο δεν είναι δυνατόν να ισχύει.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ.), αναφορικά με την απαιτούμενη αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, ορίζεται:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νομό ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 με τίτλο “Επαρκής αιτιολογία” ορίζονται τα ακόλουθα:

«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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή ευρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, από τα προαναφερόμενα, δε στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση, ενώ η αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου νομικά πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της (ΣτΕ 1542/2016).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/05/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2017.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. στ' ν. 4174/2013: 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.