



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/04/2022

Αριθμ. Αποφ.: 808

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:**, που εδρεύει στην, επί της, Τ.Κ., κατά της με αριθμ./**08-11-2021** πράξης

επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 07-02-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κατερίνης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:**, 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 αρ./**08-11-2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου διακίνησης (Δελτίο Αποστολής, Τιμολόγιο, Απόδειξη, στοιχείο συνοδευτικό αποθεμάτων ή οποιοδήποτε άλλο), για την μεταφορά των εμπορευμάτων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 22/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων ΑΤΤΙΚΗΣ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ), σε εκτέλεση της με αριθμ.//...../2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επικαλούμενη ότι διενεργήθηκε έλεγχος έκδοσης φορολογικών στοιχείων λίγο πριν το κλείσιμο του καταστήματος, και δε διαπιστώθηκε παράβαση. Επειδή, μετά την παράδοση των αγαθών στον τόπο προορισμού ισχύουν οι διατάξεις περί διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων και της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος, από τις οποίες προβλέπεται ο εύλογος χρόνος, η τήρηση βιβλίων και η εφαρμογή των διατάξεων από την οντότητα γενικά. Επειδή, από τις οδηγίες του μερικού επιτόπιου ελέγχου σε ώρες που το λογιστήριο είναι κλειστό συστήνεται η διενέργεια ελέγχου μόνο για την έκδοση ΑΛΠ. Ωστόσο, το συνεργείο ελέγχου επίμονα απέφυγε οποιαδήποτε άλλη επαλήθευση, την οποία δικαιούται η ελεγχόμενη επιχείρηση, προκειμένου να αποδείξει την ορθή σύννομη πρακτική που εφαρμόζει. Επειδή, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται ρητά ότι το Δελτίο Αποστολής φυλάσσεται στο υποκατάστημα, θεωρεί ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε είναι ελλιπής, δεν απέδειξε ούτε με σαφήνεια, ούτε με πλήρη νομιμότητα την

καταλογισθείσα παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με το ν. 4308/2014, θεσπίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία καθορίζουν ένα ενοποιημένο λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες, οι διατάξεις του οποίου τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2015 και εφεξής. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : « Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α), β), γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 8 και 9 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : 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 αυτού του νόμου.....

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών.

Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1003/31-12-2014**, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται μεταξύ άλλων στην παράγραφο 8 του άρθρου 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος), ότι : «5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης, εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1026/2018** με θέμα: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» αναφέρεται ότι:

«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.1003/2014.....»

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 παραγράφου 1,...
3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση από την από 22/09/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα λειτουργεί με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ψωμιού – αρτοσκευασμάτων με έδρα την επί της οδού και υποκατάστημα στην οδό Υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στο πλαίσιο ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), διενήργησαν στις 17-06-2021 και ώρα 21.45, βραδινή, έλεγχο στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας εταιρείας, όπου διέκριναν εξερχόμενο πελάτη, ο οποίος κρατούσε μία πλαστική σακούλα, στην οποία υπήρχε ψωμί και αφού τον πλησίασαν, του ζήτησαν να τους επιδείξει το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο, ήτοι, την Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.). Ο πελάτης, δήλωσε στους υπαλλήλους, ότι κατέβαλε το ποσό των 3,60€, ως αντίτιμο για την αγορά του ανωτέρω εμπορεύματος, ωστόσο, αν και του δόθηκε απόδειξη, την άφησε, λόγω βιασύνης στον πάγκο της επιχείρησης δίπλα από την ταμειακή

μηχανή. Αμέσως, μετά οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εισήλθαν στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους, επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου και τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες, ζήτησαν από την υπεύθυνη του καταστήματος να εκδώσει μία ενδεικτική Α.Λ.Σ., αξίας 0,10 €, την ημερήσια αναφορά πωλήσεων «Χ» από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, καθώς και μία ενδεικτική Α.Λ.Σ. αξίας 0,10 € και την ημερήσια αναφορά πωλήσεων «Χ» από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, τα οποία και παρέλαβαν. Στη συνέχεια ζήτησαν από την υπεύθυνη-υπάλληλο του καταστήματος να τους επιδείξει την Α.Λ.Σ. που τυχόν είχε εκδώσει στον τελευταίο και πριν την είσοδο τους στον εσωτερικό χώρο της επιχείρησης, ιδιώτη-πελάτη της, για πώληση ψωμιού συνολικής αξίας 3,60€. Πράγματι η υπεύθυνη ανταποκρινόμενη στο αίτημά τους, επέδειξε την Α.Λ.Σ. εκδοθείσα από τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθ.μητρώου, η οποία έφερε ημερομηνία 17/06/2021, αρίθμηση 58 (ημερ.αρ.αποδ.εσόδων), ώρα 20:49 και αξία 3,60€. Το συνεργείο ελέγχου αντιπαραβάλλοντας τα στοιχεία της απόδειξης αυτής, με τα κατά το κρίσιμο χρονικό σημείο δεδομένα του εκδοθέντος ημερήσιου ηλεκτρονικού αρχείου, διαπίστωσε ότι πράγματι είχε εκδοθεί απόδειξη στον τελευταίο πελάτη της, καθόσον η ζητηθείσα από το συνεργείο ελέγχου ενδεικτική απόδειξη λιανικής, συναλλαγής (Α.Λ.Σ.- αξίας 0,10 ευρώ) από τον ίδιο φορολογικό μηχανισμό, έφερε την αμέσως επόμενη αρίθμηση, ήτοι αρίθμηση Νο 59 και ώρα 20:51μμ. Περαιτέρω στα πλαίσια διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και προκειμένων να διαπιστώσει εάν η ελεγχόμενη οντότητα εφαρμόζει ορθά τις διατάξεις του Ν.4308/2014, αφού ζήτησε από την υπεύθυνη υπάλληλο τα φορολογικά στοιχεία-τεκμήρια, όπως Δελτία Αποστολής, ή άλλα φορολογικά στοιχεία διακίνησης αξίας για τα αρτοσκευάσματα (ψωμιά, σάντουιτς κλπ) που βρέθηκαν τοποθετημένα στα ράφια της επιχείρησης, προχώρησε σε καταγραφή, καταμέτρηση αυτών, με την βοήθεια της υπαλλήλου, συντάσσοντας παράλληλα Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης.

Από το εν λόγω Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης το οποίο συντάχθηκε σε δύο αντίτυπα(το ένα παραδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της ανωνύμου εταιρείας), προέκυψαν τα κάτωθι:

Είδος που καταμετρήθηκε	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα που καταμετρήθηκε
ΨΩΜΙ ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ SOOgr	TEM	1
ΨΩΜΙ ΣΠΙΤΙΚΟ 1kg	TEM	1
ΕΛΛΗΝΙΚΟ 500gr	TEM	1
ΨΩΜΙ ΜΕ ΠΡΟΖΥΜΙ 1kg	TEM	1
ΨΩΜΙ ΜΕΤΣΟΒΟΥ 500gr	TEM	3
ΤΒΑΠΑΤΑ ΠΛΑΚΕ 500gr	TEM	1
ΤΣΙΑΠΑΤΑ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	TEM	1
ΟΛΙΚΗΣ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	TEM	2
ΑΠΛΑ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	TEM	3
ΛΑΒΑΣΑΚΙΑ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	TEM	3
Σύνολο		17

Ο έλεγχος αρχικά ζήτησε τα φορολογικά παραστατικά του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π), ήτοι το Τιμολόγιο Αγοράς ή το Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο, ή το Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής

κλπ για τα αρτοσκευάσματα που βρέθηκαν στα ράφια προς πώληση, αλλά και μετά το πέρας της καταγραφής, κάλεσε εκ νέου την υπεύθυνη της οντότητας να επιδείξει τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π) για την τεκμηρίωση της συναλλαγής, εκδόσεως του επιτηδευματία από όπου η ελεγχόμενη προμηθεύτηκε τα καταμετρηθέντα αγαθά, που να τεκμηριώνουν την παραλαβή τους ή την αγορά τους.

Η υπεύθυνη δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου, δήλωσε μόνο ότι τα εν λόγω αγαθά, όπως και αυτά που πουλήθηκαν μέχρι το χρονικό σημείο του ελέγχου, παραλήφθηκαν το πρωί της 17/06/2021 (ημέρα του ελέγχου) από το εργαστήριο της ομώνυμης εταιρείας που στεγάζεται στην επί της επαρχιακής οδού, χωρίς βέβαια η ίδια η εργαζόμενη να προσκομίσει το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο διακίνησης που θα τεκμηριώνει τη συναλλαγή αυτή.

Κατόπιν των ανωτέρω, το συνεργείο ελέγχου συνέταξε το με αριθ. πρωτ./17-06-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, με τη διαπιστωθείσα παράβαση της μη ανεύρεσης και μη επίδειξης στοιχείου, ή άλλου φορολογικού στοιχείου στο υποκατάστημα για αγαθά που βρίσκονταν προς πώληση (ψωμί, κουλούρια κλπ), ως σχετικό το πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης, το οποίο παρέλαβε ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης, με επιφύλαξη. Ακολούθως συντάχθηκε η από 22/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), με την περιγραφείσα παράβαση της μεταφοράς - διακίνησης εμπορευμάτων χωρίς συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (παραστατικό διακίνησης, συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων) ή άλλο παραστατικό – στοιχείο αξίας του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) για την τεκμηρίωση συναλλαγής που αφορά στη διακίνηση εμπορευμάτων (ψωμιών, σάντουιτς κλπ) συνολικής ποσότητας δέκα επτά τεμαχίων (17τεμ) διαφόρων ειδών (ως σχετ.πρωτόκολλο καταμέτρησης), παραληφθέντα κατά ομολογία του υπευθύνου της ελεγχόμενης οντότητας από το κεντρικό της κατάστημα (εργαστήριο) με σκοπό την μετέπειτα διάθεση-πώλησή τους από το υποκατάστημα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 54 παράγραφος 1 εδάφιο ιστ' Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και 3,5, 8,9 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π). Στα πλαίσια του ανωτέρω σημειώματος ελέγχου-κλήσης σε ακρόαση, η προσφεύγουσα υπέβαλε το από 1/7/2021 υπόμνημά της, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι κατά την ημέρα του ελέγχου, είχαν εκδοθεί προηγουμένως, από το λογιστήριο, τα υπ'αρ., και Δελτία Αποστολής, στα οποία αναφέρονται αναλυτικά κατά κωδικό, το είδος και η ποσότητα των διακινούμενων προϊόντων, πλην, όμως ο εργαζόμενος οδηγός αμέλησε να τα παραδώσει στο υποκατάστημα της εταιρείας, όπου παραδόθηκαν τα προϊόντα. Ο έλεγχος έλαβε χώρα στο υποκατάστημα την 21.45 ώρα βραδινή. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας εξήγησε στους ελεγκτές ότι τα δελτία αποστολής είχαν νομίμως και εμπροθέσμως εκδοθεί

από το λογιστήριο, ότι δεν υπήρχαν στο κατάστημα την ώρα του ελέγχου, αλλά στο λογιστήριο που στεγάζεται στην έδρα της επιχείρησης και το οποίο ήταν κλειστό.

Επειδή, παρόμοιοι ισχυρισμοί προβάλλονται από την προσφεύγουσα εταιρεία και στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα η προσφεύγουσα επικαλείται ότι : Τα παραγόμενα στο εργαστήριο προϊόντα διανέμονται στα υποκαταστήματα με αυτοκίνητα της εταιρείας, συνοδευόμενα με Δελτία Αποστολής, τα οποία φυλάσσονται στο εργαστήριο της εταιρείας. Την 17/06/2021 ημέρα Πέμπτη και ώρα 21.45, διενεργήθηκε προληπτικός έλεγχος από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εξερχόμενο πελάτη του υποκαταστήματος, όπου δε διαπιστώθηκε παράβαση, καθόσον είχε εκδοθεί η σχετική απόδειξη λιανικής πώλησης. Στη συνέχεια το συνεργείο ελέγχου προέβη σε καταμέτρηση των αρτοσκευασμάτων που υπήρχαν στα ράφια του υποκαταστήματος και ζήτησε τα φορολογικά στοιχεία που τεκμηριώνουν την κτήση (συναλλαγή). Από την υπάλληλο και από τον υπεύθυνο της επιχείρησης, δηλώθηκε ότι τα αγαθά παράγονται από την ίδια την επιχείρηση στο εργαστήριο και διακινούνται προς τα υποκαταστήματα με Δελτία Αποστολής, τα οποία φυλάσσονται από την οντότητα στο λογιστήριο αυτής, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014) και με τον ίδιο τρόπο διενεργήθηκε και η συγκεκριμένη συναλλαγή. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι, από τις κείμενες διατάξεις των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014), δεν προκύπτει ο τόπος διαφύλαξης των στοιχείων, ενώ η έλλειψη αυτή, θα μπορούσε να θεραπευτεί από τον έλεγχο με άλλες απλές επαληθεύσεις, είτε, να μεταβεί μέλος του συνεργείου ελέγχου με τον υπεύθυνο της επιχείρησης στο λογιστήριο της επιχείρησης, είτε, να αποδεχθεί ο έλεγχος τα προσκομισθέντα εντός 30 λεπτών Δελτία Αποστολής, Εντούτοις, τίποτε από τα παραπάνω δεν έγινε, και εντελώς αυθαίρετα καταλογίσθηκε από τον έλεγχο, ώρα 22.00, βραδινή, η παράβαση μη έκδοσης συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου για διακίνηση που διενεργήθηκε το πρωί της ίδιας ημέρας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και τις αναφερθείσες διατάξεις και ειδικότερα ότι :

- κατά τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου η οποία πραγματοποιήθηκε στις 17/06/2021 και ώρα 21.45, βραδινή, δε διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, καθώς από τον επιτόπιο σε εξερχόμενο πελάτη του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι είχε εκδοθεί το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο.
- Διενεργήθηκε έλεγχος προϊόντων-αρτοσκευασμάτων που βρέθηκαν στα ράφια του υποκαταστήματος, με καταμέτρηση 17 ειδών, για τα οποία συντάχθηκε πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης.

- Καταλογίσθηκε η παράβαση της διακίνησης των αποθεμάτων χωρίς την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης (δελτίο αποστολής, συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης κλπ), λόγω μη επίδειξης των φορολογικών στοιχείων διακίνησης, κατά το χρόνο του ελέγχου.
- Με βάση τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1003/31-12-14** με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, 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, ενώ η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου.
- Με τις διατάξεις της ως άνω ΠΟΛ, δεν ορίζεται ο τρόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Ως εκ τούτου, καθιερώνεται τεκμήριο μαχητό, ώστε η οντότητα που διενεργεί τη μεταφορά, να αποδείξει ότι δεν υπάρχει απόκρυψη συναλλαγής, είτε γιατί τα συνοδευτικά στοιχεία των μεταφερόμενων αγαθών να μην είχαν εκδοθεί κατά την προηγούμενη της μεταφοράς ημέρα, αλλά τούτο δικαιολογείται από τις ειδικές συνθήκες της συγκεκριμένης μεταφοράς και συνεπώς αυτά αφορούσαν πράγματι την επίμαχη μεταφορά, είτε γιατί είχαν τα κατά νόμο επιβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία, τα οποία, αν και την ώρα του ελέγχου δε συνόδευαν τα μεταφερόμενα αγαθά, όμως αφορούσαν οπωσδήποτε τα εν λόγω αγαθά, είτε γιατί πριν από τη μεταφορά είχε γίνει καταχώριση της οικείας συναλλαγής στα βιβλία της επιχείρησης (πρβλ. ΣΤΕ 2781/2014, 1132/2010, 609/2009, 326/2006).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν συντρέχει περίπτωση διενέργειας ελέγχου κατά τη διακίνηση των αγαθών αλλά, έλεγχος μετά την παράδοση αγαθών στο τόπο του προορισμού και επιπλέον, δεν αφορά συναλλαγή μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων, αλλά διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων της αυτής οντότητας, όπου η λογιστική παρακολούθηση των βιβλίων και στοιχείων όλων των εγκαταστάσεων είναι ενιαία, κρίνεται ότι η μη επίδειξη των φορολογικών στοιχείων κατά την ώρα του ελέγχου δεν στοιχειοθετεί την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου διακίνησης, δεδομένου ότι από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, αφενός, το παραστατικό διακίνησης συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και

διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, και αφετέρου η οντότητα τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε, τόσο κατά το στάδιο του σημειώματος διαπιστώσεων – κλήσης προς ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, όσο και στο στάδιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, τα με αριθ., και/16-6-2021 Δελτία Αποστολής, με ημερομηνία εκτέλεσης την 17/6/2021 και ώρα 5.00, από το κεντρικό κατάστημα της που βρίσκεται στην, επί της οδού, προς το υποκατάστημά της, επί της οδού, από τα οποία προκύπτει ότι εμπεριέχονται σε αυτά, τα είδη που περιγράφονται στο από 17/6/2021 πρωτόκολλο ποσοτικής καταγραφής των προϊόντων (αρτοσκευάσματα).

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:**
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.000,00€	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.