



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06.03.2023

Αριθμός απόφασης: 608

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail:** [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206),  
εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή  
της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής  
Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής  
Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων  
αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022),  
αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'  
6009),

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016)  
Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή  
εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ....., η οποία εδρεύει στο ..... κατά της με αριθμό .....Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., 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 αριθμό .....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **4.000,00 € (1.000,00 € \* 4)** διότι μετέφερε εμπορεύματα χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (2η υποτροπή).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από .....Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, Εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Πάτρας, δυνάμει της με αριθμό .....Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα εταιρία έχει κύρια δραστηριότητα τις .....

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, στις .....ημέρα της εβδομάδας Κυριακή και ώρα 12:40 διαπιστώθηκε η μεταφορά υλικών, συγκεκριμένα τριών (3) κυβικών άμμου ψηφίδας, με το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας .....όχημα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας για τα οποία δεν επιδείχθηκε συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, δελτίο αποστολής ή οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό μεταφοράς.

Για την ανωτέρω παράβαση συντάχθηκε το με αριθμό .....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου / Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. & άρθρο 6 του ν.2690/1999) και ο με αριθμό .....Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία παραδόθηκαν στον οδηγό του οχήματος κ. .... Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση σε ακρόαση.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

«...Υστερα από δημόσιο διαγωνισμό, στον οποίο η εταιρεία μας ανακηρύχθηκε ανάδοχος και δυνάμει της με αρ. ....Σύμβασης ανέλαβε ως ανάδοχος την εργολαβική εκτέλεση του έργου .....ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΕΚΤΟΤΕ ΕΚΤΕΛΕΙΤΑΙ ΠΡΟΣΗΚΟΝΤΩΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω σύμβαση αντικείμενο της είναι το σύνολο των εργασιών που περιγράφονται σε αυτήν, των οποίων ο ανάδοχος είναι υποχρεωμένος να αναλαμβάνει την εκτέλεση, στο πλαίσιο της κατασκευής και συντήρησης Έργων δικτύων Διανομής, εντός των γεωγραφικών ορίων των Διοικητικών Περιοχών του ΔΕΔΔΗΕ ή τμήματος αυτών, που αναφέρονται στον τίτλο της Εργολαβίας.

..... Σύμφωνα με την σύμβαση η εταιρεία μας ως ανάδοχος υποχρεούται να χρησιμοποιεί για την εκτέλεση του έργου της αφενός τα υλικά προμήθειας του ΔΕΔΔΗΕ, δηλαδή υλικά που της χορηγεί ο ΔΕΔΔΗΕ με συγκεκριμένη διαδικασία, άνευ ανταλλάγματος, και τα οποία πρέπει να τα τοποθετεί στο έργο. **Αφετέρου, υποχρεούται να χρησιμοποιεί συγκεκριμένα υλικά που αγοράζει από τους εγκεκριμένους προμηθευτές του ΔΕΔΔΗΕ, αναγκαία για την εκτέλεση των εργασιών της Σύμβασης.** Τα υλικά αυτά τα ενσωματώνει στο έργο κατά είδος και ποσότητα, σύμφωνα με όσα ορίζουν για κάθε επιμέρους εργασία τα Συμβατικά τεύχη, τα σχέδια της μελέτης και οι οδηγίες της Επιβλέπουσας Υπηρεσίας του ΔΕΔΔΗΕ. Αυτά είναι τα υλικά προμήθειας αναδόχου.....Για τα ως άνω υλικά αναδόχου, η εταιρεία μας λαμβάνει αποζημίωση από τον ΔΕΔΔΗΕ.....**Στα ως άνω υλικά προμήθειας αναδόχου περιλαμβάνονται και τα τρία (3) κυβικά άμμου ψηφίδας, που αναγράφονται στην κρίσιμη έκθεση ελέγχου. ....** Τα τρία (3) κυβικά άμμου ψηφίδας αποτελούσαν εγκεκριμένο από τον ΔΕΔΔΗΕ υλικό πλήρωσης χάνδακος, αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλάβης στο δίκτυο του ΔΕΔΔΗΕ. .... Η δε μεταφορά έγινε σε εκπλήρωση της υπ' αρ. ....εντολής του ΔΕΔΔΗΕ (Υπόγειο στο .....)

Ως εργοτάξιο, λοιπόν νοείται όλη η εργολαβική περιοχή στην οποία βάσει της .....Συμβάσεως η ανάδοχος εταιρεία μας εκτελούσε τις επιδοθείσες και προβλεπόμενες στην ως άνω Σύμβαση εργασίες της. Η διακίνηση δηλαδή έγινε από το όχημα της αναδόχου εταιρείας μας μεταξύ εγκαταστάσεων της εταιρείας που βρίσκονται στον αποθηκευτικό χώρο της εταιρείας μας προς τον τόπο ενσωμάτωσης της στην ως άνω εργολαβική περιοχή που αποτελεί το εργοτάξιο για τους σκοπούς της εν λόγω σύμβασης. Με άλλα λόγια, η κίνηση των φορτηγών αυτοκινήτων της εταιρείας όταν γίνεται εντός του παραπάνω εργοταξιακού χώρου και των έργων που μας υποδεικνύονται προς εκτέλεση από το ίδιο το ΔΕΔΔΗΕ, δεν συνιστούν κίνηση εκτός εργοταξίου και δεν υποχρεώνουν σε έκδοση δελτίου αποστολής μεταξύ του ίδιου χώρου. Σημειωτέον ότι όλες οι κινήσεις μεταφοράς υλικών καταγράφονται στα βιβλία μας και έτσι έχει καταγραφεί και η εν λόγω κίνηση. ....

Συνεπώς με βάση τα παραπάνω δεν απαιτείτο η έκδοση και ύπαρξη στο όχημα παραστατικού διακίνησης τους, καθόσον η διακίνηση τους εμπίπτει στις περιπτώσεις εξαίρεσης των στοιχείων της ΠΟΛ 1003/31-12-2014.»

**Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014:**

«Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου 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.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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.

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 ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1003/2014, γίνεται περαιτέρω ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4308/2014 ως εξής:

#### «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.

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

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

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

γ) παράδοσης αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (οντότητα). Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,

δ) ειδικά, για την διακίνηση αγοραζόμενου γάλακτος που παραλαμβάνεται από αγρότες-παραγωγούς (κτηνοτρόφοι), ανεξάρτητα εάν οι παραγωγοί αυτοί εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται από τις παραλαμβάνουσες οντότητες το παραστατικό διακίνησης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 5. Εναλλακτικά, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο (κατάσταση) με την παραλαβή του γάλακτος, τα στοιχεία των εμπλεκόμενων μερών, την ποσότητα και το είδος (ζωϊκή προέλευση) του διακινούμενου γάλακτος, καθώς και την ημερομηνία που γίνεται η διακίνηση. Για τις ανάγκες της οντότητας που παραδίδει το γάλα, δίνεται από την παραλαμβάνουσα οντότητα αντίγραφο της συνταχθείσας κατάστασης ή άλλη δήλωση με ανάλογο περιεχόμενο,

ε) τα οριζόμενα στην παράγραφο (δ) έχουν εφαρμογή και σε ανάλογες περιπτώσεις παραλαβής διαφόρων αποθεμάτων από διαφορετικά πρόσωπα,

στ) για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία για έκθλιψη, δεδομένου ότι η μεταφορά ελαιοκάρπου παρουσιάζει ιδιομορφίες (δυσχέρειες στη συγκέντρωση, άγνωστο βάρος, μεταφορά με διάφορα μεταφορικά μέσα κ.λπ.),

ζ) διακίνηση αγαθών από τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39, μεταξύ των οποίων είναι και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των αποθεμάτων τους,

η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,

θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,

ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και

διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),

ια) για τις διακινήσεις των αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,

ιβ) για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια και στο πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),

ιγ) για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,

ιδ) για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,

ιε) για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο δημόσιο ή σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται στους ασφαλισμένους,

ιστ) για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιότητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου, καθόσον τα είδη αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων,

ιζ) για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας,

ιη) για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,

ιθ) σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας.

**5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης.** Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν



διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

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

**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 προϊσχύσαντος 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.

**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.»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 35 της με αριθμό .....Σύμβασης ανάμεσα στον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και την προσφεύγουσα, με τίτλο “Εργοτάξια και λοιπές εγκαταστάσεις του Αναδόχου”:** «Ο Ανάδοχος είναι υποχρεωμένος με δικές του δαπάνες να κατασκευάζει, συντηρεί και διατηρεί σε λειτουργία Εργοτάξια και λοιπές εγκαταστάσεις, που απαιτούνται για την κατασκευή του Έργου και που θα χρησιμοποιούνται τόσο για γραφεία, συνεργεία, αποθήκες κ.λπ., όσο και για διαμονή του προσωπικού του. Οι εγκαταστάσεις αυτές έστω κι αν είναι προσωρινές, πρέπει να πληρούν τους όρους υγιεινής, να παρέχουν λογικές ανέσεις και να έχουν νερό πόσιμο, πυροσβεστικές συσκευές, καθώς και αποχετευτικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 της με αριθμό .....Σύμβασης ανάμεσα στον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και την προσφεύγουσα, με τίτλο “Υλικά προμήθειας Αναδόχου που ενσωματώνονται στο Έργο – 1. Προσδιορισμός των υλικών προμήθειας του Αναδόχου”:**

«Εκτός των υλικών προμήθειας του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. που χορηγούνται από τον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε., ο Ανάδοχος υποχρεούται να προμηθεύεται με ευθύνη του και δαπάνες του, ορισμένα υλικά αναγκαία για την εκτέλεση των εργασιών της παρούσας Σύμβασης και τα οποία θα ενσωματώνει στο Έργο κατά είδος και ποσότητα, σύμφωνα με τα όσα προβλέπουν για κάθε επιμέρους εργασία, τα Συμβατικά τεύχη 4 και 6, τα σχέδια της μελέτης και οι οδηγίες της Επιβλέπουσας Υπηρεσίας.

Τα υλικά προμήθειας Αναδόχου αποτελούν το ΕΚΤΟ ΜΕΡΟΣ του Τεύχους 3' της Σύμβασης (Τιμολόγιο) και για καθένα από αυτά αναφέρεται ο κωδικός αριθμός του, η πλήρης περιγραφή του, σύμφωνα με τον κατάλογο των Υλικών του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και ο κωδικός της προδιαγραφής του, η οποία περιλαμβάνεται στο Τεύχος 7 της Σύμβασης. ....»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 της με αριθμό .....Σύμβασης ανάμεσα στον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και την προσφεύγουσα, με τίτλο “Υλικά προμήθειας Αναδόχου που ενσωματώνονται στο Έργο – 4. Διακίνηση – Λογιστική Παρακολούθηση”:**

«Ο Ανάδοχος υποχρεούται να τηρεί πλήρη στοιχεία για την προμήθεια και διαχείριση των υλικών του παρόντος Άρθρου και δηλώνει ότι αποδέχεται ανεπιφύλακτα τη διενέργεια σχετικών ελέγχων του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. κατά τα γενικά προβλεπόμενα στα Άρθρα 47 (Ελεγχος του Έργου) και 48 (Επιθεωρήσεις – Δοκιμές υλικών προμηθείας Αναδόχου) του παρόντος.

Επίσης υποχρεούται να τηρεί ανά παραγγελία τα αντίστοιχα ανά υλικό στοιχεία, που πιστοποιούν τη σύμφωνη με τις προδιαγραφές παραγγελία και παραλαβή του ( Συμβάσεις προμήθειας, Αποτελέσματα δοκιμών, Πιστοποιητικά ελέγχου, Τιμολόγια, Δελτία Αποστολής κ.λπ.) και να τα διαθέτει σε κάθε ζήτηση αρμοδίων οργάνων του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **Παράρτημα II της με αριθμό .....Σύμβασης** ανάμεσα στον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και την προσφεύγουσα, με τίτλο “Πίνακας Προμηθευτών Υλικών Προμήθειας Αναδόχου”: «Στο παρόν Παράρτημα για κάθε υλικό προμηθείας Αναδόχου, όπως αυτά αναφέρονται με την πλήρη περιγραφή τους στο ΕΚΤΟ ΜΕΡΟΣ του τεύχους του Τιμολογίου (Αρ. Τιμ. Από ..... έως .....), αναγράφονται ο κωδικός του υλικού και έναντι αυτού οι αύξοντες αριθμοί των αντίστοιχων Προμηθευτών, κατά σειρά αναγραφής τους στον παρακάτω Πίνακα. ....»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα τρία (3) κυβικά άμμου ψηφίδας τα οποία μετέφερε το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας .....όχημά της, χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, αποτελούν υλικά προμήθειας αναδόχου, για την αποκατάσταση βλάβης στο δίκτυο του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και συγκεκριμένα για την εκπλήρωση της υπ’ αρ. ....εντολής του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε., για τα οποία δεν απαιτείτο η έκδοση παραστατικού διακίνησης καθόσον η διακίνησή τους εμπίπτει στις περιπτώσεις εξαίρεσης των στοιχείων της ΠΟΛ.1003/2014.

**Επειδή**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα δικαιολογητικό στοιχείο περί εκπλήρωσης εντολής του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. κατά την ημέρα και ώρα διαπίστωσης της υπό κρίση παράβασης π.χ. αντίγραφο της εντολής του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και στοιχεία των υλικών προμήθειας αναδόχου που είναι αναγκαία για την εκτέλεση του συγκεκριμένου Έργου, όπως προβλέπεται για κάθε επιμέρους εργασία βάσει του άρθρου 37 της με αριθμό .....Σύμβασης, αντίγραφο τιμολογίου αγοράς των συγκεκριμένων υλικών από έναν από τους εγκεκριμένους από τον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. προμηθευτές σύμφωνα με τον πίνακα του παραρτήματος II της Σύμβασης, αντίγραφο των βιβλίων στα οποία καταγράφονται όλες οι κινήσεις μεταφοράς υλικών και όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα έχει καταγραφεί και η εν λόγω κίνηση κ.λπ.

**Επειδή**, στον πίνακα των υλικών προμήθειας αναδόχου με αριθμό τιμολογίου ..... έως ..... του Παραρτήματος II της ανωτέρω Σύμβασης δεν περιλαμβάνεται υλικό με την περιγραφή “άμμος ψηφίδας” ούτε κάποιος άλλος τύπος άμμου. Επιπλέον, η διαπίστωση της παράβασης σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας συνέβη στην περιοχή του ....., όχι εντός του εργοταξίου της προσφεύγουσας όπως αυτό ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 35 της με αριθμό .....Σύμβασης ανάμεσα στον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και την προσφεύγουσα. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας περί εκπλήρωσης εντολής του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. κατά την διάπραξη της υπό εξέταση παράβασης απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, εξάλλου όπως προκύπτει από τα ανωτέρω αναφερθέντα στοιχεία της Σύμβασης μεταξύ του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. και της προσφεύγουσας, τις ισχύουσες διατάξεις των Ε.Λ.Π. και τις περιπτώσεις που δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης όπως αναλυτικά παρατίθενται με την ΠΟΛ.1003/2014, η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη έκδοσης παραστατικού διακίνησης και οι σχετικοί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., και την επικύρωση της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2022.

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

Η με αριθμό .....Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 **4.000,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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

