



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 20/11/2020
Αριθμός απόφασης: 2431

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις διατάξεις 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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ως νομίμου εκπροσώπου της** **ΑΦΜ:**, κατοίκου ΤΚ , κατά α) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, και β) της υπ' αριθ. 380/2020 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

6. Την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, και β) την υπ' αριθ. /2020 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, των οποίων ζητείται η

ακύρωση καθώς και τις από 26/05/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ ν. 2859/2000 και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ως νομίμου εκπροσώπου της** **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 11.736,93€, πλέον πρόσθετος φόρος του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 5.868,47€, ήτοι συνολικό ποσό **17.605,40€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 26/05/2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η αξία των φορολογητέων εκροών βάσει ελέγχου προσδιορίστηκε στο ποσό των 674.733,07€ έναντι της δηλωθείσας ποσού 576.069,47€, ήτοι διαφορά **98.663,60€** και ο φόρος εκροών στο ποσό των 100.261,15€ έναντι του δηλωθέντος ποσού 87.434,88€, ήτοι διαφορά **12.826,27€**.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία όταν εξέδωσε το με αριθμ./2016 τιμολόγιο πώλησης προς την αντισυμβαλλόμενη, δεν είχε στην κατοχή της το ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής από το ΦΠΑ με αριθμ./2016 και άρα δεν είχε τη δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ και συνεπώς ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και στον καταλογισμό ΦΠΑ επί της αξίας του εν λόγω τιμολογίου ύψους 98.663,60€.

2) Με την υπ' αριθμ./...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο 1.300,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Α) Υπέβαλε ανακριβείς πιστωτικές δηλώσεις Φ.Π.Α των μηνών 1ο, 2ο, 3ο, 5ο, 6ο, 7ο, 9ο, 10ο και 11ο μήνα του κρινόμενου φορολογικού έτους 2016 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 ν. 2859/2000, του άρθρου 54 §1 περ. α' του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1052/2015 §10.

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 900€ ήτοι 9 περιπτώσεις Χ100€, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α' §2 περ. α' του ΚΦΔ.

Β) Δεν υπέβαλε καταστάσεις φορολογικών στοιχείων των 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} 4^{ου} τριμήνων, του φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρου 14§3 του ΚΦΔ.

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 400€, ήτοι 4 περιπτώσεις Χ100€, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α' §2 περ. α' του ΚΦΔ.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 26/05/2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 54 του ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση μερική ή ολική των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το Ειδικό διπλότυπο απαλλαγής ΦΠΑ Νο έχει εκδοθεί εκπρόθεσμα πράγμα που δεν αμφισβητεί, αλλά δεν μπορούσε να γνωρίζει. Καλόπιστα το αποδέχτηκε αφού η ημερομηνία του παραστατικού είναι η ίδια με του τιμολογίου πώλησης και προφανώς το παρέλαβε την ίδια ημέρα αφού δεν είχε κανένα δόλο ή κέρδος.
- Της καταλογίζεται παράβαση μη απόδοσης ΦΠΑ για ΦΠΑ που δεν έχει εισπράξει.
- Η εταιρεία είναι από τις μεγαλύτερες του κλάδου με οργανωμένο λογιστήριο το οποίο ουδέποτε αμφισβήτησε, λόγω του μικρού μεγέθους της.
- Η καταχώρηση του παραστατικού στα βιβλία της αντισυμβαλλόμενης είναι με απαλλαγή ΦΠΑ. Για την ως άνω παράβαση δεν έχει καταλογισθεί πρόστιμο στην
- Εσφαλμένα της καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 54, καθώς σύμφωνα με αποφάσεις της ΔΕΔ (...../2018) έχουν διαγραφεί τα εν λόγω πρόστιμα.

Ως προς την με αρ. 381/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η **Παράδοση αγαθών που εξάγονται**, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η **Παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο** στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης. Κατά την έννοια των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου θεωρούνται.

αα) ως "αγαθά εξοπλισμού", τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης,

ββ) ως "αγαθά εφοδιασμού", κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών.

Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό του κράτους - μέλους της Κοινότητας,

- τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του κράτους μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα,

- η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Το ποσό αυτό σε εθνικό νόμισμα καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 της Οδηγίας 69/1 69/Ε.Ο.Κ., όπως ισχύει κάθε φορά.

Για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων που αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες θεωρείται:

- ως "ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας", ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατ' εξαίρεση, εξομοιώνεται με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο αγοραστής που διαμένει στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.

- ως "κατοικία ή συνήθης διαμονή", ο τόπος που αναγράφεται ως τέτοιος στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο που αναπληρώνει νόμιμα το δελτίο ταυτότητας,

γ) η Παροχή υπηρεσιών που αφορά στην επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για το σκοπό αυτόν στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον εγκαταστημένο εκτός της χώρας λήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους,

δ) η Παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τα πρόσωπα αυτά, στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους,

ε) η Παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και ο βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

«Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς.»

Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22,

στ) η Παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η Παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας,

ζ) η εισαγωγή και η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας

αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής» της ΠΟΛ. 1167/2015 ορίζεται ότι:

«1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.

Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας δυνάμει της με αρ./2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ./2016 δελτίο αιτήσεως πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, με το οποίο ζητούσε να εξακριβωθεί η πραγματοποίηση συναλλαγής - πώληση ελαιολάδου ποσότητας 29.420 κιλών συνολικής αξίας 108.709,84€ από την προσφεύγουσα στην εταιρεία (αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ). Το σχετικό τιμολόγιο πώλησης ήταν το υπ' αριθ./2016.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε δεκατέσσερις συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία εκ των οποίων οι

τέσσερις είναι με ΦΠΑ και οι υπόλοιπες **δέκα χωρίς ΦΠΑ λόγω χορήγησης από την αντισυμβαλλόμενη ειδικού διπλοτύπου δελτίου απαλλαγής** (ΠΟΛ. 1262/87) και συγκεκριμένα τις κάτωθι:

α/α	Τιμολόγιο Πώλησης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	A/A απαλλακτικού/2015 και/2016
1	/2016	98.663,60€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
2	/2016	98.657,50€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
3	/2016	95.992,00€	12.478,96€	
4	/2016	96.203,40€	12.506,44€	
5	/2016	96.366,40€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
6	/2016	85.188,00€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
7	/2016	92.295,00€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
8	/2016	55.056,00€	7.157,28€	
9	/2016	57.232,50€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016 (Νέα έγκριση απαλλαγής/2016
10	/2016	27.638,00€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
11	/2016	96.525,00€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
12	/2016	96.624,00€	12.561,20€	
13	/2016	94.826,74€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016
14	/2016	93.875,20€	ΑΝΕΥ ΦΠΑ	/2016

Επειδή, επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι στα σώματα των ως άνω συναλλαγών αναγράφονται τα κάτωθι όρια απαλλαγών :

α/α ΑΠΑΛΛΑΚΤΙΚΟΥ	ΟΡΙΟ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΡΙΟ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	ΠΛΕΟΝ ΠΟΣΟ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΡΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ
...../2016	10.373.624,99€	1.475.385,12€	98.657,50€	8.799.585,37€
...../2016	10.373.624,99€	3.075.312,33€	92.295,00€	7.206.017,66€
...../2016	10.373.624,99€	3.176.030,71	98.663,60€	7.098.930,68€

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος **έκρινε** ότι το Ε.Δ.Δ.Α./2016 εκδόθηκε μεταγενέστερα από το με αριθ./2016 τιμολόγιο πώλησης, καθώς έχει μεγαλύτερο προοδευτικό

ποσό προηγούμενων συναλλαγών (3.176.030,71€) και μικρότερο υπόλοιπο όριο απαλλαγής (7.098.930,68€) από τα μεταγενέστερα εκδοθέντα ειδικά διπλότυπα απαλλαγής (...../2016 και/2016). Επίσης, επειδή το κρινόμενο Ε.Δ.Δ.Α. φέρει αύξοντα αριθμό μεγαλύτερο (...../2016) από επόμενα ΕΔ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί μεταγενέστερα (π.χ./2016,/2016).

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία όταν εξέδωσε το με αριθ./2016 τιμολόγιο πώλησης δεν είχε εκδοθεί από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία και δεν είχε στην κατοχή της το ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής από το ΦΠΑ, ήτοι το/2016 και άρα δεν είχε τη δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ και συνεπώς ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και στον καταλογισμό ΦΠΑ εκρών επί της αξίας του εν λόγω τιμολογίου ύψους 98.663,60€, ήτοι ποσού 12.826,27€.

Επειδή, τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αμφισβητεί ότι το κρινόμενο ειδικό δελτίο απαλλαγής από το ΦΠΑ εκδόθηκε από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία μεταγενέστερα από το με αριθ./2016 τιμολόγιο πώλησής της.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν το γνώριζε είναι αβάσιμος καθώς όφειλε να το έχει στη διάθεση της και να αναγράψει το σχετικό αριθμό στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Επειδή, τα ως άνω προκύπτουν και από το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο της προς τη Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ στο οποίο αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«Στις 18/01/2016 και με το υπ' αριθ. Τ.Π. πραγματοποιήσαμε αγορά εξαιρετικού παρθένου ελαιόλαδου. Εκ παραδρομής δεν εκδώσαμε το δελτίο απαλλαγής άμεσα αλλά μόλις διαπιστώθηκε μέσα στο έτος, για αυτό το λόγο υπάρχει και ετεροχρονισμός στον αύξοντα αριθμό του απαλλακτικού. Χωρίς να υποβόσκει κανένας απολύτως δόλος, μιας και όντως εξαγωγική εταιρεία με μεγάλο όριο απαλλαγής, ήτοι για το επικείμενο έτος 10.373.624,99€ και αξιοποιημένο μετά από τελική αναπροσαρμογή 7.098.930,68€, όπως και διαφαίνεται στα προσκομιζόμενα στοιχεία.»

Επειδή, σε περίπτωση που δεν τηρήθηκαν ορθά οι διαδικασίες και οι προμηθευτές των αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχουν τα δικαιολογητικά, όπως ορίζονται από την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1262/1993, για την έκδοση των τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ, ο αναλογών ΦΠΑ καταλογίζεται σε βάρος τους με τη διενέργεια ελέγχου (Σχετικό το έγγραφο με αριθ.πρωτ.1083508/8067/1389/A0014/21-9-2006 της 14ης Δ/σης ΦΠΑ του Υπ. Οικον.).

Επειδή, η φορολογική αρχή υποχρεούται να ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα σε πλήρη συμμόρφωση προς τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να εφαρμόζει απαρεγκλίτως ρητές διατάξεις τυπικών νόμων, δίχως να υφίσταται διακριτική εξουσία της διοίκησης κατά την εφαρμογή και εξατομίκευση εκάστοτε φορολογικής διάταξης, συνεπώς, δεν καταλείπεται στην προκείμενη περίπτωση έδαφος εφαρμογής της αρχής της χρηστής διοίκησης (ΣτΕ 399/2015).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/05/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος προέβη στην έκδοση της και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Επειδή, με το [άρθρο 54](#) του ν.4174/2013 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.».

Επειδή, με το [άρθρο 58](#) του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς.».

Επειδή, με το [άρθρο 58Α](#) του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:.. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1252/2015](#) παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53 - 62) και διευκρινίστηκε ότι για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/ τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς. Περαιτέρω, με το [άρθρο 58Α](#) θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές

με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο και ειδικότερα, με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση, στη φορολογία του Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α. και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/ τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλου φορολογικού αντικειμένου πλην της φορολογίας Κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 25/05/2020 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ του έτους 2016, από τις οποίες ωστόσο δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπειριστатωμένα 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, στις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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, επιπροσθέτως από τα διαλαμβανόμενα στην από 25/05/2020 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του ν. [4174/2013](#) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, δεν προκύπτει ουδεμία αιτιολογία για το πρόστιμο των 400,00€ για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του Κ.Φ.Δ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να ακυρωθεί η με αριθ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 το ν.4174/2013 γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ως νομίμου εκπροσώπου της **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αριθ./2020 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και

β) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

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

Φορολογική Περίοδος 01/01-31/12/2016

Φ.Π.Α.	11.736,93 €
Πρόσθετος φόρος	5.868,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.605,40 €

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54	1.300,00€	ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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 με υποχρέωση.