



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02.10.2023

Αριθμός απόφασης: 784

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 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**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ: κατά: α) της με αριθμό/**30.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2020 - 31.12.2020** β) της με αριθμό**30.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021** και γ) της με αριθμό/**30.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.09.2022** του προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 τη με αριθμό**30.03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2020 - 31.12.2020**, του Προϊσταμένου, δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα (κτηνοτρόφο), πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού **1.318,72€**, καθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν δικαιούται έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού **1.318,72€** δαπανών ύψους **10.147,10€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2859/2000.

Με τη με αριθμό**30.03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, του Προϊσταμένου, δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού **2.540,33€**, καθώς: α) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ποσού **1.318,72€** και β) η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν δικαιούται έκπτωσης από τον φόρο

εκροών του ΦΠΑ ποσού 1.221,61€ δαπανών ύψους 9.397,02€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2859/2000

Με τη με αριθμό .../30.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 30.09.2022, του Προϊσταμένου του δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση και κατ' επέκταση για επιστροφή ποσού 2.540,33€, κατόπιν μη αναγνώρισης μεταφερόμενου ισόποσου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 30.03.2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000, του Προϊσταμένου του

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. –Μη στοιχειοθέτηση της καταλογισθείσας παράβασης. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τον ΦΠΑ των υπ' αρ./11-12-2020,108/10.10.2020 και/15-12-2021 τιμολογίων με την αιτιολογία ότι δεν συνοδεύονταν από φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών (καλαμποκιού), καθώς τα φορολογικά στοιχεία (δελτία αποστολής) συνυποβλήθηκαν με το από 22.03.2023 υπόμνημά του, αλλά δεν λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή (σχετ. τα με αρ. Δελτία Αποστολής εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του).

Σε κάθε περίπτωση όμως δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο το οποίο υπέχει θέση παραστατικού διακίνησης, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014.

Η μεταφορά των ποσοτήτων του καλαμποκιού που αναγράφονται στα με αρ./2020 και/2021 τιμολόγια γίνονταν με δικό του μεταφορικό μέσο (τρακτέρ με πλατφόρμα με αρ, κυκλοφορίας). Περαιτέρω από τον έλεγχο δεν αμφισβητήθηκαν οι ως άνω συναλλαγές

2.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας άλλως παράβαση Νόμου – Πλημμελής, ελλιπής αιτιολογία προσβαλλόμενης πράξης

Εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε ο ΦΠΑ ύψους 2.540,33€ φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 ως αποτυπώνεται στην υπ' αρ./2023 προσβαλλόμενη πράξη, καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. αναφέρεται ρητά ότι δεν αναγνωρίζεται ο Φ.Π.Α. ποσού 1.221,61€ του υπ' αρ./15-12-2021 τιμολογίου καθαρής αξίας 9.397,02€, συνεπώς τα δύο ποσά δεν ταυτίζονται.

Η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν αιτιολογίας.

3.Όλως επικουρικά, παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από03.2023 έκθεση μερικού ελέγχου, ήτοι στηρίζονται στα αποτελέσματα μερικού ελέγχου και όχι πλήρους ελέγχου, όπως απαιτείται από το νόμο (άρθρο 34 του ΚΦΔ).

Στις με αρ. .../2023 και/2023 προσβαλλόμενες πράξεις η φορολογική αρχή υπολόγισε το ποσό όλης της διαφοράς και όχι του 50% αυτής (άρθρο 58^Α του ΚΦΔ)

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α) της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή με το άρθρο 34 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...]. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Επειδή, στο άρθρο 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.

.... 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 α-ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ...

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

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

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

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

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.

9Α. Για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων διακίνησης αγαθών των παρ. 8 και 9, τα σχετικά παραστατικά εκδίδονται ψηφιακά, φέρουν συγκεκριμένες προδιαγραφές και σημάνσεις και διαβιβάζονται απευθείας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

9Β. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η έκταση εφαρμογής και καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, οι εξαιρέσεις και η έναρξη ισχύος των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

9Γ. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι ειδικότερες υποχρεώσεις των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 9Α, οι προδιαγραφές, το περιεχόμενο και ο μορφότυπος των ψηφιακών παραστατικών διακίνησης, ο τρόπος και τα κανάλια διαβίβασης αυτών στην Α.Α.Δ.Ε., καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

...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. ...»

Επειδή, στο άρθρο 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «...1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. [...]. 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.»

Επειδή, με την περ.1, της παρ. 8, του άρθρου 5, της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 (Ερμηνευτική Εγκύκλιος Ν.4308/2014), σχετικά με τα παραστατικά διακίνησης, «...

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.

5.8.5 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.

8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ ορίζει με σαφήνεια ότι «**τιμολόγιο**» εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «....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».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”.

Επειδή, σύμφωνα με την από03.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του προκύπτει ότι ο προσφεύγων ασκούσε τη δραστηριότητα του κτηνοτρόφου στον στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./09.12.2022 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 3.500,00€, που συνυπέβαλε με την υπ’ αρ./2022 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2022 – 30.09.2022 (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 3.500,00€).

Ακολουθώντας η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις εκτιμώντας κατόπιν ελέγχου (δυνάμει της με αρ.03.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου) ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να ενεργήσει έκπτωση του ΦΠΑ που βάρυνε τις αγορές (εισροές) των υπ’ αρ. τιμολογίων: α)/10-10-2020 καθαρής αξίας 5.080,80€ πλέον ΦΠΑ 660,50€ που αφορούσε την αγορά 17.520 κιλών καλαμποκιού εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, β)/11-12-2020 καθαρής αξίας 5.066,30€ πλέον ΦΠΑ 658,22€ που αφορούσε την αγορά 17.470 κιλών καλαμποκιού εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, φορολογικής περιόδου 01.04.2020 – 31.12.2020 και γ)/15-12-2021

καθαρής αξίας 9.397,02€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.221,61€ που αφορούσε την αγορά 24.729 κιλών καλαμποκιού εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜφορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 με την αιτιολογία ότι ο προσφεύγων δεν διέθετε φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών αυτών.

Μετά την κοινοποίηση του υπ'αρ..../02-03-2023 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου προστιθέμενης αξίας, ο προσφεύγων συνυπέβαλε με το υπ'αρ. πρωτ. ...ΕΜΠ/02-03-2023 απαντητικό του υπόμνημα τα με αρ. δελτία αποστολής εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για ποσότητες καλαμποκιού, κιλών 5.800, 6.020, 5.700, 5.650, 6.170, 6.080, 6.823 αντίστοιχα, ήτοι συνολικής ποσότητας 42.243 κιλών, που στάλθηκαν με email με το με αρ. πρωτ.ΕΜΠ/22.03.2023 υπόμνημα από τον προσφεύγοντα (σε απάντηση του με αρ./02-03-2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου)

Ωστόσο η φορολογική αρχή δεν τα έκανε δεκτά, με το αιτιολογικό ότι:

-Δεν είχαν προσκομισθεί κατόπιν του από **28.12.2022** αιτήματος παροχής πληροφοριών της.
-Έφεραν συνεχόμενη αρίθμηση από 1 έως 7 (σειρά Α) για το διάστημα από **01.09.2020 - 31.12.2021**, αφορώντας όλα τις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή, όμως ακόμη και η μη προσκόμιση των στοιχείων διακίνησης των αγαθών (καλαμποκιού), δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα του προσφεύγοντος να ασκήσει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας (τιμολογίων), καθώς όπως αποδέχθηκε από τη φορολογική αρχή οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία του και είχαν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες υποβαλλόμενες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 5 και 8 του Ν. 4308/2014 και Πολ. 1003/14, παρ. 5.8.2, συνάγεται ότι όταν τα αποθέματα αποστέλλονται με συνοδευτικό έγγραφο παραστατικό αξίας (Τιμολόγιο ή ΑΛΠ) τότε το ίδιο στοιχείο αποτελεί και το παραστατικό διακίνησης, συνεπώς τα υπ' αρ./11-12-2020,...../10.10.2020 και/15-12-2021 κρινόμενα φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια) που έλαβε ο προσφεύγων αποτελούσαν και τα παραστατικά διακίνησης των αγαθών (καλαμποκιού)

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το

οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (ΣΤΕ 483/2012).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση δεν έχει αποδειχθεί ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί κάποιες από τις προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, ώστε να μην μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ούτε ότι πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρο 34 του Ν.2859/2000 ώστε να μην έχει δικαίωμα επιστροφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αδικαιολόγητου περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω τιμολογίων και κατ' επέκταση επιστροφής του, κρίνεται βάσιμος, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των άλλων ισχυρισμών του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. /**02.05.2023** ενδικοφανούς προσφυγής του,και την ακύρωση : α) της με αριθμό/30.03.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2020 – 31.12.2020** β) της με αριθμό/30.03.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021** και γ)/30.03.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.09.2022** του προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό/30.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2020 – 31.12.2020**

	Βάσει δήλωσης Ποσά σε €	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2.800,15	1.481,43	2.800,15

Η με αριθμό/30.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
--	------------------	------------------	-------------------

	Ποσά σε €	Ποσά σε €	Ποσά σε €
πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	5.454,22	2.913,89	5.454,22

Η με αριθμό/30.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 30.09.2022

	Βάσει δήλωσης Ποσά σε €	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.488,41	1.948,08	4.488,41
πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	988,41	988,41	988,41
πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	3.500,00	959,67	3.500,00

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.