



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13.11.2023

Αριθμός απόφασης: 1014

**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

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 της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία, κατά:

α) της με αριθμό **...2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.09.2020 - 31.12.2020**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022**, δ) της με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** και της με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1, περ.ιε' και 2 περ.η' του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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 της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/**17.05.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.09.2020 - 31.12.2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών, σε 3.874,37€ (από 4.288,78,00€ βάσει δήλωσης), λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών α) του Φ.Π.Α. ποσού 360,00€, δαπάνης βελτίωσης μισθωμένου ακινήτου (αγοράς και τοποθέτησης πόρτας σιδερένιας συρόμενης και τεσσάρων σιδεριών σε παράθυρα) καθαρής αξίας 1.500,00€, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν.2859/2000 και β) του Φ.Π.Α. ποσού 54,39€, δαπάνης (αγοράς βενζίνης αυτοκινήτων) καθαρής αξίας 226,64€, βάσει του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000.

Με τη με αριθμό/**17.05.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης, σε **11.717,26€** (από **12.237,17€** βάσει δήλωσης), λόγω: α) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού **105,48€**, δαπάνης (αγοράς βενζίνης αυτοκινήτων) καθαρής αξίας **439,52€**, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του ν.2859/2000 και β) μείωσης του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προηγούμενης περιόδου σε **3.874,37€** (από **4.288,78€** βάσει δήλωσης).

Με τη με αριθμό/**17.05.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή φόρου **16.898,12€**, κατόπιν: α) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού **261.33€**, δαπάνης (αγοράς βενζίνης αυτοκινήτων) καθαρής αξίας **1.088,87€**, βάσει του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000, β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού **2.280,00€** ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βουλγαρική επιχείρηση η οποία εξέδωσε το υπ' αρ. υπ' αριθ.**23.12.2022** Invoice καθαρής αξίας **1.500,00€** και το υπ'αρ./**18.02.2022** Invoice καθαρής αξίας **8.000,00€**, καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων **11** και **30** του ν.2859/2000 γ) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών Φ.Π.Α. ποσού **783,73€**, δαπάνης (κατασκευής μεταλλικού υπόστεγου) καθαρής αξίας **3.265,53€** βάσει των άρθρων **30** και **32** του ν.2859/2000, δ) μείωσης του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προηγούμενης περιόδου σε **3.874,37€** (από **4.288,78€** βάσει δήλωσης), ε) καταλογισμού του Φ.Π.Α. ποσού **1.800,66€** για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **13.851,30€** προς την ιταλική επιχείρηση, για τις οποίες εκδόθηκαν Invoice/τιμολόγια, τα υπ' αρ. .../**2022** καθαρής αξίας **5.441,30€**, χωρίς Φ.Π.Α. και ../**2022** καθαρής αξίας **8.410,00€**, χωρίς Φ.Π.Α., καθόσον διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου **28** του ν. 2859/2000 στ) καταλογισμού του Φ.Π.Α. ποσού **800,76€** για πώληση αξίας **6.159,70€** για την οποία εξέδωσε το με αρ.**2022** φορολογικό στοιχείο (Τ-Δ.Α.) χωρίς Φ.Π.Α., προς την ατομική επιχείρηση της, χωρίς να έχει λάβει από αυτήν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) με βάση τα οριζόμενα στις ΠΟΛ **1167/2015** και **1142/2017**, ζ) καταλογισμού του Φ.Π.Α. ποσού **6.065,14€** (με συντελεστή **13%**) για την πώληση **106.034** κιλών ροδάκινων συνολικής καθαρής αξίας **46.654,96€** (**106.034x0,44€**), δίχως την έκδοση φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 5, 8, 11, 12 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και ι) καταλογισμού του Φ.Π.Α. ποσού 4.003,63€ για την πώληση 139.987 κιλών χυμού-σκάρτων, συνολικής καθαρής αξίας 30.797,14€ (139.987χ0,22€) δίχως την έκδοση φορολογικού στοιχείου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 11, 12 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ).

Με τη με αριθμό2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 5.034,39€ λόγω: α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής καθαρής αξίας 46.654,96€ και Φ.Π.Α. (13%) 6.065,14€ για την πώληση 106.034 κιλών ροδάκινων (106.034χ0,44€) και β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 30.797,14€ και Φ.Π.Α. (13%) 4.003,63€ για την πώληση 139.987 κιλών χυμού-σκάρτων (139.987χ0,22€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 11, 12 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ) που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο (10.068,77€ χ 50%).

Με τη με αριθμό2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 φορολογικού έτους 2022 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.000,00€ λόγω: μη λήψης/ έκδοσης καθ' υποτροπή (πρώτη) φορολογικών στοιχείων αγοράς καθαρής αξίας 27.319,76€ σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση για την αγορά 52.538 κιλών βερίκοκων (52.538χ0,52€) και καθαρής αξίας 22.424,40€ σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση για την αγορά 49.832 κιλών νεκταρινιών (49.832 χ0,45€) για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 11, 12 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ) (είχε προηγηθεί η έκδοση της με αρ.616/03.11.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ ύψους 1.000,00€ φορολογικού έτους 2021, βάσει της από 25.10.2021 έκθεσης ελέγχου του ΕΛΠ/ΚΦΔ για μη έκδοση στοιχείου αγοράς χωρίς Φ.Π.Α.)

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από ...2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01.09.2020 - 31.12.2022, δυνάμει της υπ' αρ./21.02.2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ./09.02.2023 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ύψους 19.500,00€ που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ..... με την με αρ./2023 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.12.2022 - 31.12.2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Μη νόμιμα η φορολογική αρχή δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 360,00€, δαπάνης αγοράς και τοποθέτησης μιας πόρτας σιδερένιας συρόμενης και τεσσάρων σιδεριών σε παράθυρα καθαρής αξίας 1.500,00€ (σχετ. το με αρ...../24.12.2020 τιμολόγιο αγοράς που έλαβε από την εταιρία «.....») σε μισθωμένο κτίριο από το οποίο αποχώρησε πριν τη λήξη πενταετίας με συνέπεια τον εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. των εν λόγω δαπανών, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν.2859/2000. Επικαλείται την κοινοτική οδηγία 2006/112 περί της διασφάλισης της πλήρους ουδετερότητας του Φ.Π.Α..

2) Μη νόμιμα η φορολογική αρχή δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 54,39€, δαπάνης καθαρής αξίας 226,64€, του Φ.Π.Α. ποσού 105,48€, δαπάνης καθαρής αξίας 439,52€, και του Φ.Π.Α. ποσού 261.33€, δαπάνης καθαρής αξίας 1.088,87€, για αγορά βενζίνης, του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000, καθώς η βενζίνη χρησιμοποιήθηκε σε χαρτοκοπτικό μηχάνημα ιδιοκτησίας εταιρίου της.

-3)Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι για τις διενεργούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ιταλική επιχείρηση «..... δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπ' αρ.2022 καθαρής αξίας 5.441,30€ και2022 καθαρής αξίας 8.410,00€ Invoice/τιμολόγια, χωρίς Φ.Π.Α., καθώς αυτές πραγματοποιήθηκαν. Το δε υπ' αρ.2022 τιμολόγιο εξοφλήθηκε με το από 28.07.2022 έμβασμα ποσού 2.144,10€ και το δελτίο κατάθεσης στην τράπεζα Πειραιώς ύψους 3.297,20€. Η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε με μεταφορικά μέσα τρίτων και το κόστος μεταφοράς το επιβαρύνθηκε ο πελάτης.

Επιπλέον επισημαίνει την απροθυμία της αντισυμβαλλόμενης να της διαθέσει στοιχεία μεταφοράς των εμπορευμάτων και γραπτή δήλωση για την παραλαβή τους, Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή για τις αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις έπρεπε να είχε προβεί σε αίτημα αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής προς τις Ιταλικές αρχές, για την διαπίστωση της πραγματοποίησής των.

-4)Μη νόμιμα η φορολογική αρχή δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. εισροών ποσού 752,76€ των δαπανών για τις επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό με αναλυτικό προσδιορισμό ανά τμήμα του έργου, είδος εργασιών, ποσότητα και μονάδες μέτρησης, καθαρής αξίας 3.136,50€ του ΤΔΑ .../12.04.2023 εκδόσεως της «... Το υπ' αριθ.../12.04.2023 ΤΔΑ εκδόσεως της εταιρίας «..... συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα επιμέτρηση εργασιών με την επωνυμία ...».(στην έκθεση αποτυπώθηκε ως εκδότρια η εταιρία «.....», αλλά πρόκειται για την ίδια οντότητα με την επωνυμία «.....»), όπως είχε διευκρινιστεί στο με αρ. πρωτ.11.05.2023 υπόμνημά της.

5) Μη νόμιμα η φορολογική αρχή δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού **2.280,00€**, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βουλγαρική επιχείρηση για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπ' αρ.2022 Invoice καθαρής αξίας **1.500,00€** χωρίς Φ.Π.Α. και2022 Invoice καθαρής αξίας **8.000,00€**, χωρίς Φ.Π.Α. επειδή η μεταφορική εταιρία που μετέφερε τα αγαθά είχε διακόψει τις εργασίες της το φθινόπωρο του 2021. Αυτές πραγματοποιήθηκαν αφού δεν προέκυψαν διαφορές από τους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, ενώ η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την υπαιτιότητά της σχετικά με την καταστρατήγηση του μηχανισμού απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή για τις αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έπρεπε να είχε προβεί σε αίτημα αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής προς τις βουλγαρικές αρχές, για την διαπίστωση της πραγματοποίησής των.

-6) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή με τη μέθοδο της «κλειστής αποθήκης» διαπίστωσε διαφορές ως προς τις καταμετρηθείσες ποσότητες των αποθεμάτων (φρούτων) σε σχέση με το λογιστικό υπόλοιπο των βιβλίων της χωρίς να τεκμηριώνονται και επέβαλε πρόστιμα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και μη νόμιμα προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α. Οι τυχόν αποκλίσεις οφείλονται σε φύρα, φυσική απομείωση και σε καταστροφές των αλλοιωθέντων και ακατάλληλων προς βρώση φρούτων που η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη.

Περαιτέρω επισημαίνει ότι κατά την παραλαβή των εμπορευμάτων από τους παραγωγούς εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής με ανάλυση ανά ποικιλία των φρούτων λόγω της υποχρέωσης των αγροτών στο Ολοκληρωμένο Σύστημα Διαχείρισης Ενισχύσεων (ΟΣΔΕ). Τα φρούτα παραλαμβάνονται ποσοτικά χωρίς να γίνεται οποιοσδήποτε ποιοτικός έλεγχος και καμία απολύτως ταξινόμηση διότι δεν γνωρίζει εκ των προτέρων την ποιότητα τους. Ενώ αντίθετα κατά την πώληση που έχει ολοκληρωθεί και η διαδικασία ποιοτικού ελέγχου οι βιομηχανίες προβαίνουν σε αγορές επί τη βάσει του είδους και όχι της ποικιλίας των φρούτων. Όσον αφορά στην πληρωμή των παραγωγών και τις εκκαθαρίσεις αυτών στα εμπορικά κιλά τους γίνεται με βάση την μεταξύ τους συμφωνία και τον ποιοτικό έλεγχο των φρούτων. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή στις πωλήσεις βερίκοκων συμπεριέλαβε το με αρ.....2022 τιμολόγιο που αφορούσε 40698 κιλά ροδάκινα και πωλήθηκαν προς τον με αντικείμενο εργασιών την πώληση ροδάκινων. Τέτοια λάθη παρατηρούνται και στο τιμολόγιο2022. Το δε πλεόνασμα των 139.987 κιλών (χυμού –σκαρτών) είναι αυθαίρετο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της υποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή εκτυπώσεις αναλυτικού

ισοζυγίου αποθήκης, στις οποίες αποτυπώνονται οι ποσότητες φρούτων ανά είδος τόσο κατά την εισαγωγή, όσο και κατά την εξαγωγή .

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 5 παρ. 2 ότι: «2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Στο άρθρο 11 παρ.1 ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.....»

Στο άρθρο 12 παρ.1 περ.γ ότι: «1. Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος».

Στο άρθρο 15 παρ.1 ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.»

Στο άρθρο 16 ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια

έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.»

Στο άρθρο 18 παρ.1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση».

Στο άρθρο 19 παρ. 1 ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.»

Στο άρθρο 28 ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Στο άρθρο 30§1, 4 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. [...]. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με

τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Στο άρθρο 33 ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις Φ.Π.Α. υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων Φ.Π.Α., έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. [...]. 3. [...]. 4« Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. [...]

Στο άρθρο 34 παρ 1 ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο 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) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι

διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....»

Επειδή, σύμφωνα με την 1197280/ΔΕΛ/Α/24/12/2013 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. με Θέμα: «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.»:

2.4...« Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο: «Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.»

Επειδή με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ' Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912':«.....

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ **α. Γενικά**

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του Φ.Π.Α. συνδέεται πρωτίστως με την

απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας Φ.Π.Α.). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον Φ.Π.Α. στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
 - το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
 - τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
 - την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
 - στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
 - τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος
- ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

.....

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1167/02.07.2013 «Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα» ορίζεται ότι: «Σε συνέχεια προφορικών και γραπτών ερωτημάτων φορολογικών και τελωνειακών αρχών αλλά και οικονομικών φορέων, αναφορικά με τη δυνατότητα απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93 «Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα», ως «εξαγωγέας» νοείται το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση εξαγωγής και το οποίο, κατά τη στιγμή της αποδοχής της εν λόγω διασάφησης είναι κύριος των εμπορευμάτων ή έχει το παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των σχετικών εμπορευμάτων.

Το ως άνω παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και κατ' ακολουθία η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής μπορεί να πραγματοποιηθεί από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, εφόσον προκύπτει από επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (σύμβαση, έγγραφη εντολή, συμφωνητικό κτλ.), ότι ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων εκχωρεί σε αυτόν το δικαίωμα διάθεσης αυτών, με σκοπό την άμεση εξαγωγή τους, και χωρίς να μεταβιβάζεται η κυριότητά τους. Στην περίπτωση αυτή η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής

πραγματοποιείται από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή μη κύριο των εμπορευμάτων, ο οποίος έχει τις ίδιες ευθύνες με τον εξαγωγέα κύριο των εμπορευμάτων.

Ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, ο οποίος εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης αυτών στον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, του παρέχει όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που απαιτούνται για την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής.

Επισημαίνεται ότι ο «εξαγωγέας» προσδιορίζεται και από άλλες ειδικές διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. γεωργικά προϊόντα που δικαιούνται επιστροφής, είδη διπλής χρήσης, ανασταλτικά καθεστώτα κλπ) και στις περιπτώσεις αυτές η άσκηση του παρεμφερούς δικαιώματος εξαρτάται από τις ειδικότερες αυτές διατάξεις.

2. Σύμφωνα επίσης με το άρθρο 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

3. Όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και της περίπτωσης δ) της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ν.3312/2005, από 1.1.2005, οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να λαμβάνουν ΑΦΜ στη χώρα μας στην περίπτωση πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στη χώρα μας, χωρίς υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

4. Κατά το χρόνο που υπήρχε σχετική υποχρέωση και για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1180/29.7.1995, προβλεπόταν ότι, δεν απαιτείτο ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην περίπτωση εξαγωγής για λογαριασμό υποκειμένου εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος.

5. Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω νομικό πλαίσιο, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή τους, για την απλούστευση των διαδικασιών, διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής αποκτά κατόπιν εντολής από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τήρησης των διατυπώσεων εξαγωγής σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93, δεν απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/Φ.Π.Α. από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος υποκείμενο στο φόρο, και ως εκ τούτου :

- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στη χώρα μας πωλητή.

- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
 - Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου, που εκδίδει ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής.
 - Στη θέση 44 συμπληρώνεται ο κωδικός 1708 «εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής ΠΟΛ. 1167» και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
 - Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο τα οποία και εξάγει εκτός της Κοινότητας δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. αλλά αναγράφονται, πέραν των άλλων, και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα
 - Ο εγκατεστημένος στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας διατηρεί στο αρχείο του το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της
Ε.Ε.,
 - Για τον εγκατεστημένο στη χώρα μας αποστολέα/εξαγωγέα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993 σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής από Φ.Π.Α. με τη χρήση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής.
- β) Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, δεν εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής ως εξαγωγέας σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν.2454/93 απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στη χώρα μας, προκειμένου να πραγματοποιήσει την εξαγωγή.
- Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα ακόλουθα :
- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στο άλλο κράτος μέλος προσώπου.
 - Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
 - Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου που εκδίδει το ανωτέρω πρόσωπο προς τον εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, παραλήπτη.
 - Στη θέση 44 της Διασάφησης Εξαγωγής συμπληρώνεται ο κωδικός 1710 «εξαγωγέας εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος» και το ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.

- Το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων από την Ε.Ε. λαμβάνεται από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή.
- Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή για την παράδοση των αγαθών που στη συνέχεια εξάγονται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή/εξαγωγέα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α..
- Ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται:
- Στην αναγραφή του ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας στο τιμολόγιο που εκδίδει προς την τρίτη χώρα, και
- Στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και καθόσον αφορά στις εξαγωγές που πραγματοποιεί από τη χώρα μας έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές του και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου έχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.
- β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.
- γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
- δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

- α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.
- β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).....

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α., Τμήμα ΣΤ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α..... Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού

στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α., ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.»

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί Φ.Π.Α. και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 14 παρ. 1: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

Στο άρθρο 131: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Στο άρθρο 138 παρ.1, Κεφάλαιο 4: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Στο άρθρο 273: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του Φ.Π.Α. και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με

την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στο φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Πάντως προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05,

σκέψη 26). (Φ.Π.Α. Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Περαιτέρω το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο πωλητής έχει τηρήσει τις υποχρεώσεις του όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ενώ η συμβατική υποχρέωση της αποστολής ή μεταφοράς του αγαθού εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών είναι εκείνος που πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος αυτό. Όμως, στην περίπτωση που η επίμαχη παράδοση εντάσσεται στα πλαίσια απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών, η δε φορολογική αρχή δεν έχει τη βεβαιότητα ότι τα αγαθά πράγματι εγκατέλειψαν το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να εξεταστεί, τρίτον, κατά πόσον η εν λόγω διοικητική αρχή μπορεί, μεταγενεστέρως, να υποχρεώσει τον πωλητή να καταβάλει τον Φ.Π.Α. που οφείλεται για την παράδοση αυτή. 55.

Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μπορεί, να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή». (ΔΕΚ C -273/2011 σκέψεις 42-42, 46, 55).

Επειδή, με το **άρθρο 54 του ΚΦΔ** 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: **1. ... ιε)** δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

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 περ. ιε' και ιστ' της παρ. 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 με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....»

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 «.....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 65 του ΚΦΔ ότι: «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, το υπ' αρ.2020 Τιμολόγιο καθαρής αξίας 1.500,00€ με Φ.Π.Α. 360,00€ που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρία αφορούσε την αγορά και τοποθέτηση σιδερένιας συρόμενης πόρτας και τεσσάρων σιδεριών σε παράθυρα σε μισθωμένο κτίριο στην Αγία Τριάδα

Δάφνης Δήμου Σκύδρας Ν. Πέλλας (αρ. δήλωσης2019 μίσθωσης ακινήτου με διάρκεια μίσθωσης 11.05.2019-10.05.2020, ιδιοκτησίας της εταιρίας).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. για τα αγαθά επένδυσης, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση θα παρέχεται μεν δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτού, αλλά θα παρακολουθείται το δικαίωμα αυτό για μια 5ετία (πενταετής διακανονισμός με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους).

Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου από τον μισθωτή θα ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα εναπομείναντα έτη του διακανονισμού της πενταετίας θα επιστρέφεται στο Δημόσιο μέσω της δήλωσης Φ.Π.Α..

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τα αγαθά, (πόρτα σιδερένια συρόμενη και τέσσερις σιδεριές παραθύρων) κυριότητάς της (με το υπ' αρ.2020 τιμολόγιο) φέρεται να τα είχε τοποθετήσει σε μισθωμένο ακίνητο που βρισκόταν στην, Δήμου Σκύδρας, του οποίου η μίσθωση είχε λήξη την 10.05.2020. (αρ. δήλωσης2019 μίσθωσης ακινήτου με διάρκεια μίσθωσης 11.05.2019-10.05.2020).

Εν συνεχεία στις 27.05.2021 (σχετ. με αρ. καταχώρισης ..05.2021 στο ΓΕΜΗ από .../2021 Πρακτικό και η υπ'αρ. ...06.21 δήλωση μεταβολής έδρας) μετέφερε την έδρα της σε ιδιόκτητο κτίριο εμβαδού 551,64 τ.μ. σε αγροτεμάχιο εκτάσεως 5.791,50 τ.μ. στη θέση, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει φορολογικά στοιχεία (μεταφοράς) από τα οποία να προκύπτει η τοποθέτηση των ως άνω αγαθών (βελτίωσης) στη νέα έδρα της, με συνέπεια η φορολογική αρχή ορθώς να μην αναγνωρίσει στη προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών ύψους 360,00€, που εξέπεσε από τον φόρο εκροών, καθώς από την πλευρά της προσφεύγουσας δεν αποδείχθηκε η διαρκής εκμετάλλευση των ως άνω αγαθών βελτίωσης για μία πενταετία (από το έτος χρησιμοποίησης των ως άνω αγαθών βελτίωσης, δεδομένου ότι η μίσθωση του ακινήτου που βρισκόταν, έληξε την 10.05.2020, η αγορά των αγαθών βελτίωσης πραγματοποιήθηκε την 24.12.2020, με το υπ' αρ.τιμολόγιο και ο φόρος που εξέπεσε, έπρεπε να επιστραφεί στο Δημόσιο, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν.2859/2000.

Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για την αγορά βενζίνης συνολικής καθαρής αξίας 1.755,03€, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. 421,20€, καθώς από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι χρησιμοποιήθηκε για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησής της αφού στην κυριότητά της δεν είχε ΦΙΧ σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000, ούτε ότι η βενζίνη χρησιμοποιήθηκε σε χαρτοκοπτικό μηχάνημα ιδιοκτησίας του εταίρου του. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ιταλική επιχείρησηγια τις οποίες η προσφεύγουσα εξέδωσε Invoice/τιμολόγια τα υπ' αρ.2022 καθαρής αξίας 5.441,30€ χωρίς Φ.Π.Α. και2022 καθαρής αξίας 8.410,00€, χωρίς Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν και μάλιστα το υπ' αρ. ...2022 τιμολόγιο εξοφλήθηκε με τα από 28.07.2022 έμβασμα ποσού 2.144,10€ και το δελτίο κατάθεσης στην τράπεζα Πειραιώς ύψους 3.297,20€, η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε με μεταφορικά μέσα τρίτων και το κόστος μεταφοράς το επιβαρύνθηκε ο πελάτης της. Επιπλέον επισημαίνει την απροθυμία της αντισυμβαλλόμενης να της διαθέσει στοιχεία μεταφοράς των εμπορευμάτων και γραπτή δήλωση για την παραλαβή τους. Τονίζει τέλος ότι σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή για τις αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις έπρεπε να είχε προβεί σε αίτημα αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής προς τις Ιταλικές αρχές, για την διαπίστωση της πραγματοποίησής των.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα επίμαχα τιμολόγια πώλησης (Invoice) και μεταφορικά έγγραφα (CMR), στα οποία δεν αναφερόταν ο τόπος παράδοσης των απεσταλμένων εμπορευμάτων ούτε έφεραν υπογραφή παραλήπτη. Επιπλέον δεν επισυνάφθηκαν αποδείξεις φορτωτικής και εξόφλησης των μεταφορικών εταιριών που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της μεταφοράς των εμπορευμάτων προς την ιταλική επιχείρηση.

Εκτός του εμβάσματος ποσού 2.144,10€, δεν επιδείχθηκαν άλλα δικαιολογητικά εξόφλησης. Δεν προσκόμισε γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή) που να φέρει βέβαιη χρονολογία μέχρι τη δέκατη μέρα του μήνα που έπονταν της παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία να προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών.

Συμπεριλήφθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές του ανωτέρω πίνακα στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της υπό κρίση περιόδου. Επαληθεύτηκαν μέσω του ηλεκτρονικού Πληροφοριακού Συστήματος VIES οι αριθμοί των Α.Φ.Μ. των συναλλασσόμενων κοινοτικών επιχειρήσεων του ανωτέρω πίνακα και επιπλέον προσκομίσθηκε Υπεύθυνη Δήλωση της προσφεύγουσας με την οποία βεβαιωνόταν η επαλήθευση του έγκυρου ΑΦΜ/Φ.Π.Α. των αγοραστών, μέσω του συστήματος VIES καθώς και η μη ακύρωση μερικά ή ολικά των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ελλιπή, καθώς δεν προσκομίστηκαν αυτά που προβλέπονται στον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος Ε.Ε., στην Ιταλία, ως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 2, 28 του ν. 2859/2000, και της Ε.2019/22.02.2022 (με έναρξη ισχύος από 01.01.2020). Ως εκ τούτου, οι εν λόγω συναλλαγές ύψους 13.851,30€ επιβαρύνθηκαν με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% κατά το άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 2859/2000 όπως ισχύει για την κρινόμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή, για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, από τη Δ.Ο.Υ. δεν κρίθηκε απαραίτητη η υποβολή σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α., Τμήμα ΣΤ' - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του Φ.Π.Α. από τη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής καθώς επειδή δεν πληρούνταν από την πλευρά της προσφεύγουσας τα δύο μαχητά τεκμήρια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών (μεταφορικά έγγραφα, (CMR) υπογεγραμμένα από τους εμπλεκόμενους(αγοραστή, μεταφορέα, παραλήπτη) βεβαιώσεις της αγοράστριας ιταλικής επιχείρησης) που προβλέπονται από τον κανονισμό ΕΕ αριθ. 282/2011, ως προς την ενδοκοινοτική μεταφορά των αγαθών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ούτε στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε ικανά στοιχεία (αποδεικτικά στοιχεία πληρωμών, μεταφορικά έγγραφα (CMR) με υπογραφές όλων των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή αγοραστή μεταφορέα), βεβαιώσεις της αγοράστριας εταιρίας κλπ, που προβλέπονται στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 ώστε να αποδεικνύεται κατά αδιαμφισβήτητο τρόπο η φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της στην έδρα της, αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στην Ιταλία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παράλειψης της φορολογικής αρχής να υποβάλλει αίτημα αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, ως προς το ΤΔΑ ../12.04.2022 καθαρής αξίας 3.136,50€ εκδόσεως της εταιρίας «.....» η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ύψους 752,76€ καθώς η πραγματοποιηθείσα δαπάνη αφορούσε αναλυτικές επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών ανά τμήμα του έργου, το είδος εργασιών, την ποσότητα και τις μονάδες μέτρησης του μηχανικού και εκδόθηκε το ως άνω φορολογικό στοιχείο από την εταιρία με την επωνυμία «.....» όπως άλλωστε είχε διατυπωθεί και στο με αρ. πρωτ./11.05.2023 υπόμνημά της, που υποβλήθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν έγινε δεκτός διότι η συγκεκριμένη εργασία δεν πιστοποιήθηκε από επιβλέποντα μηχανικό. Κι ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκε σχετική πιστοποίηση υπογεγραμμένη από επιβλέποντα μηχανικό για το με αρ.....04.2022 ΤΔΑ.

Κατόπιν τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με σχετικά το υπ' αρ.23.12.2022 Invoice καθαρής αξίας 1.500,00€ για την προμήθεια περονοφόρου και το υπ'αρ.2022 Invoice καθαρής αξίας 8.000,00€ από την βουλγαρική επιχείρηση, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν, επισημαίνοντας ότι το συνολικό ποσό των επίμαχων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων είναι καταγεγραμμένο στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες τόσο της ίδιας (ως αποκτήσεις) όσο και της αντισυμβαλλόμενης βουλγαρικής επιχείρησης (ως παραδόσεις).

Σύμφωνα με το από 23.12.2022 CMR της μεταφορικής εταιρίας το μηχανήμα (χωρίς να εξειδικεύεται το είδος του μηχανήματος, ώστε να μπορεί να διασταυρωθεί) μεταφέρθηκε από αυτήν με ημερομηνία παραλαβής την 25.12.2022. Ωστόσο από έρευνα στην Εφαρμογή VIES διαπιστώθηκε ότι η ως άνω μεταφορική εταιρία διέκοψε τη δραστηριότητα της στις 27.09.2021 δηλαδή σε προγενέστερη ημερομηνία από την ημερομηνία της φερόμενης μεταφοράς του εμπορεύματος και παραλαβής από την προσφεύγουσα. Αλλά και τα περιγραφόμενα στο με αρ.02.2022 Invoice εμπορεύματα φέρεται να μεταφέρθηκαν από την

ίδια μεταφορική εταιρία. Συνεπώς, από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.2859/2000 και 30 του ν.2859/2000 καθώς για αυτές τις συναλλαγές δεν προέκυψε η φυσική μεταφορά των ειδών από την έδρα της βουλγαρικής επιχείρησης στην έδρα της προσφεύγουσας.

Επειδή, για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας δεν κρίθηκε απαραίτητη η υποβολή σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α., Τμήμα ΣΤ - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του Φ.Π.Α. από τη Δ.Ο.Υ., καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε ελλιπή στοιχεία και δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά των συναλλαγών της από την έδρα της επιχείρησης στην Βουλγαρία που αποτελεί βασική προϋπόθεση (ΠΟΛ 1201/1999) για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των εν λόγω κοινοτικών συναλλαγών βάσει των άρθρων 11 ,30, 36 του ν. 2859/2000.

Επειδή, πέραν των στοιχείων που διέθεσε στη Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κάποιο πρόσθετο στοιχείο ως προς τη μεταφορά των ανωτέρω αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της αναπόδεικτα προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αποκλίσεις μεταξύ των καταμετρηθέντων αποθεμάτων φρούτων και του λογιστικού υπολοίπου στα βιβλία της οφείλονται εν μέρει σε καταστροφές των αλλοιωθέντων και ακατάλληλων προς βρώση φρούτων και εν μέρει σε λανθασμένη ποσοτική καταμέτρηση των φρούτων από τη φορολογική αρχή. Όπως επισημαίνει, η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στις πωλήσεις βερίκοκων το με αρ.....2022 τιμολόγιο που αφορούσε 40698 κιλά ροδάκινα και που πωλήθηκαν προς τον με αντικείμενο εργασιών την πώληση ροδάκινων. Τέτοια λάθη παρατηρούνται και στο τιμολόγιο2022. Το δε πλεόνασμα των 139.987 κιλών χυμού –σκάρτων υποστηρίζει ότι είναι αυθαίρετο, υποβάλλοντας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκτυπώσεις αναλυτικού ισοζυγίου αποθήκης, στις οποίες αποτυπώνονται οι ποσότητες φρούτων ανά είδος τόσο κατά την εισαγωγή, όσο και κατά την εξαγωγή τους.

Επειδή, κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι

με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991)».

Επειδή, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 5 των ΕΛΠ, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Ένα τέτοιο νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο θα αποτελούσε το «Πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων», υπογεγραμμένο από τα μέλη της διοίκησης, στο οποίο θα περιγράφονταν αναλυτικά τα καταστρεφόμενα αποθέματα, οι ποσότητες αυτών και θα γινόταν αναφορά στην αιτία της καταστροφής τους.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10, του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, η οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση του αρχείου κάθε συναλλαγής και γεγονότων, τα οποία πραγματοποιούνται στην διάρκεια της περιόδου αναφοράς, «καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Για την καταχώριση και παρακολούθηση των ανωτέρω συναλλαγών, η οντότητα τηρεί:

«α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο)».

Συνεπώς τα ως άνω οικονομικά δεδομένα του ισοζυγίου αποθήκης, εμπεριέχονται στα ως άνω τρία (υποχρεωτικά) αρχεία, με τις πρωτογενείς εγγραφές που η προσφεύγουσα τηρεί, και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου για το προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, γενικότερα, είναι απαραίτητο η επιχείρηση να πάρει όλα εκείνα τα αναγκαία μέτρα ώστε να μην εμφανίζει διαφορές απογραφής, προκειμένου να εξισώνονται μετά την καταμέτρηση τα πραγματικά υπόλοιπα, δηλαδή η φυσική απογραφή να συμφωνεί με το βιβλίο αποθήκης και να συμβαδίζει με τη Γενική Λογιστική, ώστε να απεικονίζονται ορθά τα οικονομικά δεδομένα και να μην αμφισβητούνται από την φορολογική αρχή.

Επειδή, οι υποβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή εκτυπώσεις αναλυτικού ισοζυγίου αποθήκης, στις οποίες αποτυπώνονται οι ποσότητες φρούτων ανά είδος τόσο κατά την

εισαγωγή, όσο και κατά την εξαγωγή, από μόνες τους δεν δικαιολογούν τις εν λόγω διαφορές, ελλείπει πρωτογενών στοιχείων, όπως π.χ. ζυγολόγια κατά την παραλαβή και παράδοση των προϊόντων.

Επειδή, περαιτέρω όπως προκύπτει από την από 17.05.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., οι διαπιστωθείσες διαφορές των ποσοτήτων στα ροδάκινα, νεκταρίνια, βερίκοκα και χυμούς –σκάρτων προέκυψαν από τη καταμέτρηση των ποσοτήτων ανά είδος σε αντιπαράβολή με τα φορολογικά στοιχεία (αγορών και πωλήσεων, εκκαθαρίσεων) και τα βιβλία της προσφεύγουσας (εκτός του Βιβλίου Απογραφής κατά την 31/12/2022 που δεν προσκομίσθηκε).

Οι διαφορές στα ροδάκινα (106.034 κιλών) και στους χυμούς-σκάρτα (139.987 κιλών) κρίθηκαν από τον έλεγχο μη δικαιολογημένες, ελλείπει νομίμων δικαιολογητικών στοιχείων πωλήσεων, και ορθώς προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές και επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. 13%. Επιπλέον, σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ. λόγω μη έκδοσης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω οι διαφορές στα βερίκοκα (52.538 κιλών) κρίθηκαν από τον έλεγχο μη δικαιολογημένες, ελλείπει νομίμων δικαιολογητικών στοιχείων αγορών. Από τη φορολογική αρχή ορθώς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη ζήτησης-λήψης αλλά και μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αγοράς. Η παράλειψη αυτή ωστόσο δεν είχε ως συνέπεια να επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα, ως αγοράστρια των εν λόγω ειδών.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε έτερα αποδεικτικά του ισχυρισμού της στοιχεία (πέραν των εκτυπώσεων του ισοζυγίου αποθήκης).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17.05.2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **16.06.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.09.2020 - 31.12.2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	414,41€

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	519,91€

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	16.898,32€

Η με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
πρόστιμο άρθρου 58Α παρ.1, του ΚΦΔ α) $6.065,14 \times 50\% = 3.032,57\text{€}$ β) $4.003,63 \times 50\% = 2.001,82\text{€}$	5.034,39€

Η με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1, περ.ιέ και 2 περ.ή του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1, περ.ιέ και 2 περ.ή του ΚΦΔ	2.000,00€

(1.000,00x200%)	
-----------------	--

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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