



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03.11.2023

Αριθμός απόφασης: 964

**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 υπόψη:

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «....., κατά: α) της με αριθμό20.04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, β) της με αριθμό/20.04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, γ) της με αριθμό20.04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019 και δ) της με αριθμό20.04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, ε) της με αριθμό20.04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021 και στ) της με αριθμό/20.04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.03.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το από 19.07.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα

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

7. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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/20.04.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία ασκούσα χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, φόρος ύψους 7.257,98€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 3.558,22€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 10.816,20€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 44.789,16€ προς αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ε.Ε. (γερμανικές κυρίως, ισπανικές,

γαλλικές και βουλγαρικές, όπως αποτυπώνονται στις σελ. 79- 81 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και β) δεν δικαιούται μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 3.558,22€, βάσει προηγθέντος ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01.10.2016 -31.12.2016,(δυνάμει της με αρ.06.09.2022 εντολής ελέγχου, για την οποία εκδόθηκε η με αρ. ...23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής).

-Με τη με αριθμό/20.04.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018–31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 4.155,77€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 2.077,89€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 6.233,66€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 28.585,53€ προς αλλοδαπές επιχειρήσεις (γερμανικές κυρίως, ισπανικές, γαλλικές και βουλγαρικές, όπως αποτυπώνονται στις σελ. 81 - 83 της οικείας έκθεσης ελέγχου)

γ) Με τη με αριθμό/20.04.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 16.154,02€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 8.077,02€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 24.231,04€, κατόπιν διαπίστωσης ότι α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 100.732,11€ προς αλλοδαπές επιχειρήσεις (γερμανικές κυρίως, ισπανικές, γαλλικές και βουλγαρικές όπως αποτυπώνονται στις σελ. 84 - 88 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και β) δεν δικαιούται έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 46,44€, δαπάνης καθαρής αξίας 193,56€ (αγοράς υγραερίου), σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/2000.

δ) Με τη με αριθμό/20.04.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 –31.12.2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 8.886,72€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 4.443,37€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 13.330,09€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 της Ε2019/2020 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 17.080,45€ προς αλλοδαπές

επιχειρήσεις (γερμανικές κυρίως, ισπανικές, γαλλικές και βουλγαρικές όπως αποτυπώνονται στη σελ. 89 της οικείας έκθεσης ελέγχου), β) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1167/2015 και 1142/2017 για συναλλαγή ύψους 700,80€ για την οποία εξέδωσε το με αρ.2020 φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) χωρίς ΦΠΑ, προς την επιχείρηση με την επωνυμίαχωρίς να έχει λάβει από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση Ειδικό Διπλότυπο Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.)

-Με τη με αριθμό**20.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 –31.12.2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 5.260,54€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 2.630,27€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 7.890,81€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 της Ε2019/2020 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 3.769,20€ προς αλλοδαπές επιχειρήσεις (γερμανικές κυρίως, ισπανικές, γαλλικές και βουλγαρικές όπως αποτυπώνονται στη σελ. 90 της οικείας έκθεσης ελέγχου) για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) χωρίς ΦΠΑ και β) δεν δικαιούται μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση ύψους 6.469,94€.

-Με τη με αριθμό 228/20.04.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 –31.03.2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε 312,78€ (βάσει δήλωσης **2.012,18€**) λόγω **μη αναγνώρισης του** μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 1.699,40€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 20.04.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αρ.....2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αίττα ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ.2022 αίτηση της προσφεύγουσας με την οποία ανακαλούσε τη με αρ. πρωτ.....-2022 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ύψους 1.500,00€ που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ...

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

1) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε σε ορισμένες πωλήσεις της τον συντελεστή ΦΠΑ 24% καθώς όλες οι συναλλαγές αφορούσαν την χονδρική πώληση χύμα φρούτων και αγροτικών προϊόντων που υπάγονται σε ΦΠΑ 13%.

- 2) Αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 63 παρ.9 του ΚΦΔ. –Ανυπόστατη η ΠΟΛ.1211/17.09.2013, ως μη δημοσιευθείσα στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.
- 3) Παράβαση του νόμου. Μη τήρηση της διαδικασίας διοικητικής βοήθειας. Δεν στάλθηκε ερώτημα στη 14^η Διεύθυνση ΦΠΑ-Τμήμα VIES, προκειμένου να ελεγχθούν οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τους αλλοδαπούς αγοραστές
- 4) Υποχρέωση της διοίκησης να συμμορφώνεται με δικαστικές αποφάσεις - πάγιες θέσεις νομολογίας ως προς το επίδικο ζήτημα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 5) Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης- ύπαρξη αντιφατικών συμπερασμάτων και πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου-Πλάνη περί τα πράγματα από τη διοίκηση-Παραβίαση νόμου.

Τα αγροτικά προϊόντα, (ελιές πεπόνια, πιπεριές φλωρίνης κλπ,) φορτώνονταν απευθείας από το χωράφι του κάθε παραγωγού και μεταφέρονταν με εντολή των πελατών της από μεταφορικές εταιρίες στην έδρα τους, καθότι η μεταφορά των αγροτικών προϊόντων από το χωράφι στην έδρα της και από εκεί στην έδρα των πελατών της απαιτούσε επιπλέον έξοδα μεταφοράς. Για όλες τις συναλλαγές εκδόθηκαν όλα τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια, μεταφορικά έγγραφα -CMR, βεβαιώσεις πελατών).

Ωστόσο αναιτιολόγητα η φορολογική διοίκηση δεν αναγνώρισε το δικαίωμα απαλλαγής ΦΠΑ των εν λόγω πωλήσεων προς τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, για τις οποίες εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους (01.01.2017- 31.03.2022). Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα συνυποβάλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή όλα τα τιμολόγια, μεταφορικά έγγραφα -CMR, βεβαιώσεις αγοραστών που προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή και στο στάδιο του ελέγχου καθώς και νέα στοιχεία με το από 19.07.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»,

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

στο άρθρο 5 παρ 1, ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.».

στο άρθρο 13 ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β) 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

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 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...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ)... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' , καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1

του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

στο άρθρο 30§1 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2015, όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1142/17 (ΦΕΚ 3363 Β΄ /25-9-2017) , ΠΟΛ 1247/2015 (ΦΕΚ Β΄ 1808/21.8.2015) και Α. 1221/2020 (ΦΕΚ Β΄ 4266/30.9.2020), ορίζεται ότι:

Άρθρο 7

Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής

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 στη συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.».

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 συνδεόμενες 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 ΦΠΑ 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 ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ 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, στην 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» επισημαίνεται 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 ΦΠΑ 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/ΦΠΑ 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 δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. την περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

5. Ελεγκτικές διαδικασίες. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Υ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Τ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε

άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

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 ΦΠΑ, 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 υποκειμένων 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 ΦΠΑ..... 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, τον με αριθ. 282/2011 Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

«ΤΜΗΜΑ 2^Α Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις (Άρθρα 138 έως 142 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ)

Άρθρο 45α

1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, 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 κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος· και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Ο αποκτών υποβάλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα:

α) 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·

β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού·

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»

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 στον φόρο και των δηλώσεων 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 ΦΠΑ, 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). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το

Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26).

Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, 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).

Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος – μέλος. Κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών – μελών, όταν αυτό απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αρ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010,, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του εν λόγω κανονισμού, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ), η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους τηρεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων. Βάσει δε του άρθρου 18, οι εν λόγω πληροφορίες πρέπει να διατίθενται επί πενταετία τουλάχιστον μετά τη λήξη του πρώτου ημερολογιακού έτους κατά το οποίο επιβάλλεται να δίδεται πρόσβαση στις πληροφορίες. Βάσει των δεδομένων αυτών, τα κράτη μέλη παρέχουν αμοιβαίως ορισμένες πληροφορίες ή μπορούν να έχουν ακόμη και άμεση πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές. Η ανταλλαγή δε πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση γίνεται είτε αυτόματα, σύμφωνα με το άρθρο 14, είτε αυθόρμητα, σύμφωνα με το άρθρο 15.

Επειδή, εν προκειμένω από την από2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών με έδρα στην, τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα, υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019, 01.01.2020-31.12.2020, 01.01.2021-31.12.2021, 01.01.2022-31.03.2022 βάσει του ν.2859/2000 και του ΚΦΔ, δυνάμει της υπ' αρ...../16.09.2022 σχετικής εντολής ελέγχου.

Επειδή, στο πλαίσιο των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ 1293/2019, ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους διενήργησε πωλήσεις προς επιχειρήσεις της Ε.Ε. (όπως αποτυπώνονται στους πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου σελ.79-90), και εξέδωσε τιμολόγια, τα οποία καταχωρήθηκαν στους υποβαλλόμενους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και στα λογιστικά βιβλία της, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ως εξής:

Φορολογική περίοδος	Συνολική καθαρή αξία
01.01.2017-31.12.2017	44.789,16€
01.01.2018-31.12.2018	28.585,53€
01.01.2019-31.12.2019	100.732,11€
01.01.2020-31.12.2020	17.080,45€
01.01.2021-31.12.2021	3.769,20€

Για τις ως άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη φορολογική αρχή ουσιώδη στοιχεία (βεβαιώσεις πελατών, φορτωτικές κλπ) από τα οποία να αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των πωληθέντων αγροτικών προϊόντων (ελιές, πεπόνια, πιπεριές κ.λ.π.) από την Ελλάδα στο έδαφος των κρατών μελών της Ε.Ε. (Γερμανία, Ισπανία, Γαλλία, Βουλγαρία) προκειμένου οι εν λόγω συναλλαγές να λογιστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία-ίηνvoice δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της ελληνικής επικράτειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και την ΠΟΛ. 1201/1999, κρίθηκε ότι τα προϊόντα διατέθηκαν στην Ελλάδα, συνιστώντας φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 13% και 24%.

Την 21/02/2023 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, στην προσφεύγουσα (αρ. καταχώρισης), το με αριθμό/21-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Ν.4987/2022, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου/επιβολής προστίμου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση τους.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα εμπρόθεσμα κατέθεσε (πρόσθετα) δικαιολογητικά στοιχεία με τα με αρ. πρωτ. έγγραφά της.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα υπομνήματα της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικών η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από 24.03.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.03.2022.

Επειδή, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε εκ νέου όλα τα τιμολόγια, μεταφορικά έγγραφα (CMR), βεβαιώσεις αγοραστών (στοιχεία που προσκομίστηκαν και στο φορολογικό έλεγχο και δεν κρίθηκαν επαρκή) με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και νέα στοιχεία με το από 19.07.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα:

α) βεβαιώσεις της μεταφορικής εταιρείας «..... για τη μεταφορά αγροτικών προϊόντων προς την γερμανική επιχείρηση «....., πέντε (5) μεταφορικά έγγραφα (CMR) που αφορούν τα με αρ. τιμολόγια πώλησης / invoice, β) βεβαίωση (άνευ ημερομηνίας) της μεταφορικής εταιρείας «....., για τις μεταφορές των αγαθών που πωλήθηκαν προς τη γερμανική επιχείρηση «..... με τα παρακάτω στοιχεία:

Αρ. τιμολογίου	No. CMR	Ημερομηνία παράδοσης
../20-01-2018		22/01/2018
..../25-01-2019		29/01/2019
.../01-02-2019		04/02/2019
..../09-02-2019		12/02/2019
../15-02-2019		19/02/2019
..../23-02-2019		26/02/2019
../09-03-2019		12/03/2019
.../29-03-2019		02/04/2019
../13-04-2019		15/04/2019
.24-04-2019		01/05/2019
../24-05-2019		31/05/2019
../07-06-2019		18/06/2019
../14-06-2019		18/06/2019
.../05-07-2019		17/07/2019
../19-07-2019		23/07/2019

../26-07-2019	....	30/07/2019
../02-08-2019	....	07/08/2019
../06-09-2019	....	10/09/2019
../27-09-2019	....	02/10/2019
../11-10-2019	....	15/10/2019
../24-10-2019	....	29/10/2019
../08-11-2019	....	13/11/2019
../15-11-2019	....	20/11/2019
../22-11-2019	....	24/11/2019
../04-12-2019	....	09/12/2019
../13-12-2019	....	18/12/2019

γ) την από 31/05/2023 βεβαίωση (confirmation) της γερμανικής επιχείρησης «....., για την παραλαβή των αγαθών που πωλήθηκαν από την προσφεύγουσα με τα ως άνω τιμολόγια πώλησης / invoice.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι υφίσταται αμφισβήτηση από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής ως προς την παράδοση των αγαθών παρά τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στον κανονισμό 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα των έμμεσων φόρων και στην ΠΟΛ 1201/1999, η φορολογική αρχή όφειλε, σε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως εν προκειμένω, να προσφύγει στη διαδικασία της διοικητικής συνδρομής, υποβάλλοντας σχετικό αίτημα ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις βουλγαρικές, γερμανικές, ισπανικές, γαλλικές αρχές. Η διαδικασία δε αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επειδή, για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν προκύπτει η υποβολή σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα ΣΤ - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ από τη Δ.Ο.Υ. στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τις φορολογικές διοικήσεις (βουλγαρικές, ισπανικές, γαλλικές, γερμανικές) των κρατών εγκατάστασης των αγοραστών και ιδιαίτερα η θέση της Βουλγαρικής, γερμανικής ισπανικής γαλλικής φορολογικής αρχής, και ειδικότερα να διατυπωθούν οι κρίσεις αυτών ως προς τις συγκεκριμένες συναλλαγές, ήτοι αν τις θεωρούν πράξεις που είναι φορολογητέες (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) εντός της δικής τους επικράτειας,

ώστε να εξασφαλισθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. σαφής, ειδική, εμπεριστατωμένη αιτιολογία προς καταλογισμό του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του Κ.Υ.Δ. ορίζεται ότι: 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:: « Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της διαδικασίας διοικητικής συνδρομής από τη φορολογική αρχή κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση του 4^{ου} και 5^{ου} ισχυρισμού της.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι Εσφαλμένα η φορολογικά αρχή εφάρμοσε σε ορισμένες πωλήσεις της τον συντελεστή ΦΠΑ 24% καθώς όλες οι συναλλαγές αφορούσαν την χονδρική πώληση χύμα φρούτων και αγροτικών προϊόντων που υπάγονται σε ΦΠΑ 13%.

Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αόριστα και αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 63 παρ. 9 του Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «....., και συγκεκριμένα:

-**την επικύρωση** της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.03.2022** και

-**την τροποποίηση**: α) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017**, β) της με αριθμό04.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 – 31.12.2018**, γ) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019**, δ) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020** και ε) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	19.501,41	64.290,57	19.501,41	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	9.930,44	9.930,44	9.930,44	0,00
Φόρος εκροών	4.647,34	11.905,32	4.647,34	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.466,87	21.908,65	21.908,65	3.558,22
Πιστωτικό υπόλοιπο	20.819,53	10.003,33	17.261,31	3.558,22
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	20.819,53	10.003,33	17.261,31	3.558,22

Η με αριθμό04.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
				ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	8.823,69	37.409,22	8.823,69	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	10.735,65	10.735,65	10.735,65	0,00
Φόρος εκροών	2.117,68	8.143,65	2.117,68	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	14.804,08	3.987,88	11.245,86	3.558,22
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.686,40	0,00	9.128,18	3.558,22
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.686,40	0,00	9.128,18	3.558,22
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	4.155,77	0,00	0,00
Πρόστιμα άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	2.077,89	0,00	0,00

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	6.233,66	0,00	0,00
---------------------------	------	----------	------	------

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
				ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	15.889,69	116.621,80	15.889,69	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	15.496,17	15.302,61	15.302,61	193,56
Φόρος εκροών	3.024,73	19.491,01	3.024,73	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.069,83	3.336,99	12.464,17	3.605,66
Πιστωτικό υπόλοιπο	13.045,10	0,00	9.439,44	3.605,66
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.045,10	0,00	9.439,44	3.605,66
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	16.154,02	0,00	0,00
Πρόστιμα άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	8.077,02	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	24.231,04	0,00	0,00

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
				ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	16.288,51	34.069,76	16.989,31	700,80
Αξία φορολογητέων εισροών	18.235,67	18.235,67	18.235,67	0,00
Φόρος εκροών	2.278,04	4.589,60	2.369,14	91,10
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.747,98	-4.297,12	5.142,32	3.605,66
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.469,94	0,00	2.773,18	3.696,76
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.469,94	0,00	2.773,18	3.696,76
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	8.886,72	0,00	0,00

Πρόστιμα άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	4.443,37	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	13.330,09	0,00	0,00

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 -31.12.2021**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
				ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	22.465,44	26.234,64	22.465,44	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	18.419,83	18.419,83	18.419,83	0,00
Φόρος εκροών	3.272,73	3.762,73	3.272,73	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.972,13	-1.497,81	1.275,37	3.696,76
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.699,40	0,00	0,00	-1.699,40
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	5.260,54	1.997,36	1.997,36
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	2.630,27	998,68	998,68
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	7.890,81	2.996,04	2.996,04
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.699,40	0,00	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 -31.03.2022**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.491,95	2.491,95	2.491,95
Αξία φορολογητέων εισροών	2.952,57	2.952,57	2.952,57
Φόρος εκροών	352,55	352,55	352,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.364,73	665,33	665,33
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.012,18	312,78	312,78
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2.012,18	312,78	312,78

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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