



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21.12.2023

Αριθμός απόφασης: 1284

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: α) της με αριθμό ...**28.06.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **13.05.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 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 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 ../**28.06.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **13.05.2016 – 31.12.2016**, του Προϊσταμένου του της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο δραστηριότητας την επεξεργασία και συντήρηση λαχανικών (εκτός από πατάτες) φρούτων κλπ, φόρος ύψους **11.051,96€** και πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους **5.525,98€**, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 16.577,94€** και δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού **9.566,45€**, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν δικαιούται έκπτωσης του ΦΠΑ ποσού **683,31€** από τον φόρο εκροών δαπανών ύψους **5.256,20€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2859/2000 και β) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2850/2000 και της ΠΟΛ.1201/1999 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **79.758,86€** για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια- invoice αξίας, χωρίς ΦΠΑ, προς την βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 13%) ποσού **10.368,65€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **28.06.2023** έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000, του Προϊσταμένου του της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών με αρ.3,4,5,6 και 7 του πίνακα 1 της από 28.06.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ , λόγω μη προσκόμισης αποδείξεων εξόφλησης μέσω τραπεζίης, καθώς τα σχετικά αυτά υπήρχαν και τα συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή.

Επιπλέον ως προς τη μεταφορά των αγροτικών προϊόντων δηλώνει ότι αυτά μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα των παραγωγών και δεν γνωρίζει τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται από αυτούς. Η Συνεπώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ των συναλλαγών αυτών.

2. Ελλιπής και εσφαλμένος ο έλεγχος των απαλλασσόμενων πράξεων από τον ΦΠΑ.

I. Για όλες τις απαλλασσόμενες πωλήσεις εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης και παραστατικά μεταφοράς (CMR) στην έδρα των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων με υπογραφές των παραληπτών των εμπορευμάτων

II. Η διαφορά των 47.634 κιλών κερασιών που διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή είναι πλασματική γιατί στη στήλη των πωλήσεων υπολογίσθηκε το μικτό βάρος και όχι το καθαρό. Συγκεκριμένα για την πώληση την 16.06.2016, ο έλεγχος υπολόγισε μικτό βάρος 18.550 κιλά κεράσια ενώ το καθαρό βάρος (χωρίς το βάρος των υλικών συσκευασίας-παλετών) ανέρχεται σε 16.470 κιλά. Το ίδιο συνέβη με το σύνολο των πωλήσεων με αποτέλεσμα ο έλεγχος εσφαλμένα να υπολογίσει ότι πωλήθηκαν 359.060 κιλά και όχι τα 306.028 κιλά, που ήταν τα πραγματικά.

Επομένως τα κιλά που εξήχθησαν ήταν 5.398 λιγότερα από αυτά των αγορών

Από τις αγορές αυτές αν αφαιρεθούν οι ποσότητες ύψους 1.532 και 1.219 κιλών για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αρ. 15 και 16 τιμολόγια προς την βουλγαρική εταιρία «..... υπολείπεται ποσότητα 2.647 κιλών (5.398 κιλά - 2.751 κιλά) η οποία οφείλεται στην απολύτως δικαιολογημένη απομείωση βάρους και σε ζημίες (συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή όλα τα τιμολόγια της υπό κρίση περιόδου)

III. Η καταβολή του τιμήματος των πωλούμενων εμπορευμάτων δεν αποτελεί αποδεικτικό παράδοσή τους, όπως εσφαλμένα θεώρησε η φορολογική αρχή, καθώς η παράδοσή τους επιβεβαιώνεται από τα τιμολόγια που εκδόθηκαν και τα παραστατικά μεταφοράς (CMR) με υπογραφές του εκδότη και του παραλήπτη τα οποία παραδόθηκαν στην

φορολογική αρχή. Αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.... **Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση...**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά ... τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται ... να καλεί τον υπόχρεο ..., προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.** 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, ..., προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. ... Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προβαλλόμενης πράξης.** 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία

του φακέλου της υπόθεσης ... και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 ... ακρόαση διεξάγεται προφορικά ...»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. ...»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως, όμως, προκύπτει από τα οριζόμενα στο άρθρο 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και στο άρθρο 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικά, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον

φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

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

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

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

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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

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

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

...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...»

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

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.»

Επειδή, με την περ.1 της παρ. 8 του άρθρου 5, της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, σχετικά με τα παραστατικά διακίνησης, διευκρινίζεται ότι:

«5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

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

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

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

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α τής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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

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

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

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

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

4.Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

- α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:
- αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,
 - ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,
 - γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,
 - δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.
- β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.
- γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28.06.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών με έδρα στην, επί της οδού σε ισόγειο χώρο 22.88τ.μ., ιδιοκτησίας της επιχείρησης και επιπλέον μισθωμένο αγροτεμάχιο στον, εμβαδού 1.560,00 τ.μ., για τη συγκέντρωση αγροτικών προϊόντων (φρούτων και λαχανικών) με διάρκεια μίσθωσης από 01.06.2016-31.07.2016 ιδιοκτησίας στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.05.2016-31.12.2016 τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την 13.05.2016 και διέκοψε τις εργασίες της την 31.12.2016.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.21.12.2022 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 9.566,45€, που συνυπέβαλε με την υπ' αρ./06.06.2017 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2016 – 31.12.2016 (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 9.566,45€).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ ποσού 683,31€ που βάρυνε τις αγορές (εισροές) ύψους 5.256,20€ των κάτωθι τιμολογίων (με α/α 3 έως 7), καθώς δεν προσκομίστηκαν παραστατικά διακίνησης των αγαθών αυτών στον τόπο όπου συγκέντρωνε τα αγορασθέντα προϊόντα (προς περαιτέρω διάθεση) ούτε αποδεικτικά εξόφλησης μέσω τραπέζης:

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
3	26/06/2016	..	.....	1.090,20	141,73	1.231,93

4	02/07/2016	....	.....	1.048,40	136,29	1.184,69
5	03/07/2016	.....	.....	1.080,40	140,45	1.220,85
6	03/07/2016	.	.....	1.072,00	139,36	1.211,36
7	30/06/2016	.....	.....	965,20	125,48	1.090,68
	ΣΥΝΟΛΟ			5.256,20	683,31	5.939,51

Την 23.05.2023 η φορολογική αρχή κοινοποίησε στη προσφεύγουσα το υπ'αρ. ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου προστιθέμενης αξίας, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα, ωστόσο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε τις κάτωθι αποδείξεις πληρωμής μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού με αριθμό στην ΤΡΑΠΕΖΑ ..., που έγιναν αποδεκτές από την Υπηρεσία μας:

Ημερομηνία	μεταφορά σε λογ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Ποσό σε €
25.06.2016	GR..	.....	1.304,81
27.06.2016	GR..	.....	1.231,93
01.07.2016	GR..	.....	1.090,68
03.07.2016	GR..	.....	1.184,69
06.07.2016	GR..	.....	1.211,36
06.07.2016	GR..		1.220,85

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι τα προϊόντα μεταφέρονταν με μεταφορικά μέσα των παραγωγών και τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται από αυτούς είναι δικό τους ζήτημα.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 5 και 8 του Ν. 4308/2014 και Πολ. 1003/14, παρ. 5.8.2, συνάγεται ότι όταν τα αποθέματα αποστέλλονται με συνοδευτικό έγγραφο παραστατικό αξίας (Τιμολόγιο ή ΑΛΠ) τότε το ίδιο στοιχείο αποτελεί και το παραστατικό διακίνησης, συνεπώς τα ως άνω κρινόμενα φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια) που έλαβε η προσφεύγουσα αποτελούσαν και τα παραστατικά διακίνησης των αγαθών (κερασιών).

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

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

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

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και με βάση τα προαναφερθέντα δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί κάποιες από τις προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, ώστε να μην μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ 683,31€ των ως άνω δαπανών ύψους 5.256,20€ καθώς και της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 ώστε να μην έχει δικαίωμα επιστροφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί αδικαιολόγητου περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω τιμολογίων και κατ' επέκταση επιστροφής του, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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 ...»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

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:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α` παρ. 1 του Ν. 1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.1642/1986.

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 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 ΦΠΑ, Τμήμα Δ` 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 ΦΠΑ.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ` (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. 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, με την ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:

«Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου (φορτωτική, CMR κ.λ.π.). **Εξετάζεται το κόστος και ο τρόπος απόδοσης του τιμήματος της μεταφοράς και αναζητούνται τα σχετικά παραστατικά.»**

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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή για την εύρεση των πωλούμενων ποσοτήτων κερασιών βάσει των τιμολογίων πώλησης που εξέδωσε στην υπό κρίση περίοδο 01.05.2016 -31.12.2016, προς την βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... και προς την ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία «..... εσφαλμένα υπολόγισε τις ποσότητες των εν λόγω αγαθών, με βάση το μικτό βάρος αυτών, συνυπολογίζοντας και το απόβαρο των συσκευασιών (παλετών).

Συνεπώς το συνολικό καθαρό βάρος κερασιών ανέρχεται σε 309.980 κιλά (από 359.060 κιλά που υπολόγισε ο έλεγχος με βάση το μικτό βάρος), ως κάτωθι:

ΑΡ.ΤΙΜ	ΚΙΛΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ
1/16.06.2016	16470	8564,40		.....
2/29.06.2016	21900	12702,00		.....
3/23.06.2016	20038	16622,04		.....
4/24.06.2016	22496	10123,20		.....
5/26.06.2016	21196	10598,00		.....
6/29.06.2016	19820	9910,00		.....
7/29.06.2016	21654	12342,78		.....

8/30.06.2016	22177	12197,35		.....
9/01.07.2016	22650	11778,00		.....
10/03.07.2016	23155	12735,25		.....
11/04.07.2016	23642	13003,10		.....
12/04.07.2016	23003	12191,59		.....
13/06.07.2016	11176	6146,87		.....
14/06.07.2016	11176	6146,87		.....
15/06.07.2016	1532	459,60	59,76	.....
16/06.07.2016	1219	365,70	47,54	.....
17/07.07.2016	5080	2794,00		.....
18/10.07.2016	20480	10.444,80		.....
19/10.07.2016	1016	558,80		.....
ΣΥΝΟΛΟ	309.980	169.684,35	107,30	

Επειδή, από τα εκ νέου συνυποβαλλόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια) προκύπτει ότι επί του σώματος αυτών περιγράφεται αναλυτικά τόσο το καθαρό βάρος όσο και το μικτό βάρος στο οποίο εμπεριέχεται και το βάρος συσκευασίας (παλέτες).

Σύμφωνα με την από 08.08.2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. .. η καταμέτρηση από τον έλεγχο έγινε με βάσει το μικτό βάρος που αναγραφόταν τόσο στα τιμολόγια πωλήσεων, ήτοι 359.060 κιλά κεράσια όσο και στα τιμολόγια αγορών, ήτοι 311.426 κιλά κεράσια.

Ωστόσο η προσφεύγουσα ενώ ισχυρίζεται ότι η καταμέτρηση των ποσοτήτων σε κιλά (αγορών – πωλήσεων) των κερασιών θα έπρεπε να γίνει με βάση το καθαρό βάρος δεν προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα σχετικά φορολογικά στοιχεία αγορών με το αντίστοιχο καθαρό βάρος τους, αλλά ούτε αιτιολόγησε με επαρκή τρόπο το έλλειμα που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ως προς τις αγορές της, χωρίς να έχει λάβει φορολογικό στοιχείο αγορών από τους προμηθευτές της.

Επειδή, η προσφεύγουσα στο στάδιο της κοινοποίησης του με αρ. .../23.05.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ ενώ είχε τη δυνατότητα να προβάλλει τις αντιρρήσεις και τους ισχυρισμούς της και ο έλεγχος ήταν σε θέση να επαληθεύσει το

καθαρό βάρος τόσο των αγορών όσο και των πωλήσεων, δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η διαφορά των 47.636 κιλών (στα κεράσια), που προέκυψε από τον έλεγχο μεταξύ αγορών και πωλήσεων (311.426 κιλά αγορών - 359.060 κιλά πωλήσεων) αφορά το μικτό βάρος και όχι το καθαρό βάρος, αναπόδεικτα προβάλλεται καθώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν μπορεί να επαληθευθεί.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ως άνω αποκλίσεις οφείλονταν εν μέρει και σε καταστροφές των αλλοιωθέντων και ακατάλληλων προς βρώση φρούτων.

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, με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπεται ειδικό φορολογικό στοιχείο για την απόδειξη της καταστροφής των αποθεμάτων

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 είναι το «Πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων» στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά τα καταστρεφόμενα αποθέματα, οι ποσότητες αυτών και γίνεται αναφορά στην αιτία της καταστροφής τους, ώστε να μην μπορεί να αμφισβητηθεί από τον έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογικής περιόδου 13/5/2016-31/12/2016, η φορολογική αρχή προέβη στις ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις (σελ. 7,8,9 της από ..06.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου):

Ελέγχθηκαν οι πέντε (5) μεγαλύτερες ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε η επιχείρηση, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Α/Α	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΤΙΜΟΛ ΕΞ/ΚΟΥ	ΧΩΡΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
-----	----------	--------------	-----------------	---------	--------------------

1	4/7/2016	.....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	...	13.003,10
2	22/6/2016	....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	..	12.702,00
3	03/07/2016	....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	.....	12.735,25
4	29/06/2016	....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	.....	12.342,78
5	30/06/2016	....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	....	12.197,35
6	04/07/2016	.	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	.	12.191,54
7	23/06/2016	.....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	..	11.622,04

Για τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία υπεδείχθησαν τα σχετικά έγγραφα διακίνησης (CMR) ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

A/A	ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΟΧΗΜΑ	CMR/ BILL OF LADING/ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ
1			4/7/2016
2			22/06/2016
3			3/7/2016
4			29/06/2016
5			30/06/2016
6			04/07/2016
7			23/06/2016

Όπως διαπιστώθηκε, καταρχήν το κόστος μεταφοράς των αγαθών, βάρυνε τον αγοραστή. Για την συναλλαγή με αύξοντα αριθμό 7 του ανωτέρω πίνακα, το CMR δεν έφερε υπογραφή του παραλήπτη, ενώ από τα στοιχεία τα οποία προσκόμισε η ελεγχόμενη, δεν προέκυπτε εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων.

Για την εξακρίβωση των εξοφλήσεων, από την Δ.Ο.Υ. . ελέγχθηκαν όλες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 163.858,86€ και διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζής ύψους μόνον 84.100,00€, εκ των οποίων 4.000,00€ στις 26/05/2016 και 1.100,00€ στις 28/07/2016 με εισερχόμενα εμβάσματα, ενώ οι λοιπές έγιναν με κατάθεση μετρητών.

Στα οικεία CMR αναγράφεται ως τόπος αναχώρησης οι Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν έχει δηλώσει έδρα της επιχείρησης ούτε υποκατάστημα στην ανωτέρω περιοχή του Το ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο προσκόμισε για την ενοικίαση του χώρου από την Οπωροκηπευτικών, δεν έχει κατατεθεί ηλεκτρονικά και δεν έχει θεωρηθεί.

Επιπλέον δεν προσκομίσθηκαν δελτία αποστολής προς τον συγκεκριμένο τόπο αναχώρησης των προϊόντων, ούτε δαπάνες για πληρωμή μεταφοράς των προϊόντων.

Από την φορολογική αρχή πραγματοποιήθηκε έλεγχος μέσω του συστήματος VIES και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την οποία είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές (παραδόσεις) η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.16 -31.12.16 είναι υπαρκτή, όπως και οι μεταφορικές εταιρείες.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων ύψους 79.758,86€, (συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις 163.858,86€ - ενδοκοινοτικές παραδόσεις για τις οποίες προσκομίσθηκαν τραπεζικά παραστατικά πληρωμών ύψους 84.100,00€ και CMR για την μεταφορά τους στη Βουλγαρία) καθόσον δεν προσκομίσθηκαν ικανά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν όπως άλλωστε επιβεβαιώνεται από τα τιμολόγια που εκδόθηκαν και τα παραστατικά μεταφοράς (CMR) με υπογραφές του εκδότη και του παραλήπτη τα οποία προσκομίσθηκαν στην φορολογική αρχή. Τονίζει ότι η καταβολή του τιμήματος των πωλούμενων εμπορευμάτων δεν αποτελεί αποδεικτικό παράδοσής τους, όπως εσφαλμένα θεώρησε η φορολογική αρχή, Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει εκ νέου δεκατρείς (13) Χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης που έλαβε από τον, ήτοι 1) στις 16.06.2016 ποσού 4.000,00€, 2) στις 19.06.2016 ποσού 3.550,00€, 3) στις 21.06.2016 ποσού 4.700,00€ 4) στις 23.06.2016 ποσού 5.000,00€ 5) στις 25.06.2016 ποσού 7.650,00€ 6) στις 02.07.2016 ποσού 8.470,00€ 7) στις 04.07.2016 ποσού 4.500,00€ 8) στις 06.07.2016 ποσού 8.550,00€ 9) στις 08.07.2016 ποσού 6.400,00€ 10) στις 11.07.2016 ποσού 8.000,00€ 11) στις 15.07.2016 ποσού 7.500,00€ 12) στις 19.07.2016 ποσού 8.400,00€ 13) στις 22.07.2016 ποσό 3.028,91€, ήτοι **συνολικό ποσό 79.748,91€** και μία απόδειξη πληρωμής όπου φαίνεται ότι από τον λογαριασμό GR της προσφεύγουσας στην τράπεζα μεταφέρθηκε το ποσό των 3.500,00€ στο λογαριασμό GR του Α.Σ. με ΑΦΜ ..

Επειδή, εν προκειμένω, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 79.758,86€ για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια- invoice αξίας, χωρίς ΦΠΑ, προς την αντισυμβαλλόμενη βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «....., από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.προκύπτουν τα εξής:

- Τα αγαθά φέρονται να έχουν μεταφερθεί με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.
- Ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.
- Οι εν λόγω συναλλαγές συμπεριλήφθηκαν στους οικείους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά των μεταφορικών εταιριών, που να αναφέρουν το κόστος και τον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος της μεταφοράς από την έδρα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας στην έδρα της βουλγαρικής επιχείρησης, ούτε τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης από την αντισυμβαλλόμενη βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «..... των τιμολογίων-invoices για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικού ύψους 79.758,86€ κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 13.05.2016-31.12.2016.
- Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο αλλά ούτε συνυποβλήθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή γραπτή δήλωση απόκτησης των αγαθών από την πλευρά της βουλγαρικής επιχείρησης, ή απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από επιχείρηση logistics στο κ-μ προορισμού, με την οποία να επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ για τις παραδόσεις φρούτων συνολικού ύψους 79.758,86€
- Τα συνυποβληθέντα εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή παραστατικά πληρωμής (13 χειρόγραφες αποδείξεις) συνολικού ποσού 79.748,91€ που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και δεν έγιναν δεκτά, δεν δύναται να συσχετισθούν με τα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα καθώς δεν αναγράφονται επ'αυτών τα τιμολόγια που εξοφλήθηκαν.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου»

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος» και τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, η προσφεύγουσα εταιρεία φέρει το βάρος της τεκμηρίωσης της μεταφοράς των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των αμφισβητούμενων από την φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2850/2000 και της ΠΟΛ.1201/1999 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 79.758,86€ για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια- invoice αξίας, χωρίς ΦΠΑ, προς την βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.... και ότι ορθώς επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ 13% ύψους 10.368,65€.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςκαι την τροποποίηση της με αριθμό/**28.06.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **13.05.2016 – 31.12.2016** του προϊσταμένου του της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό/**28.06.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **13.05.2016 – 31.12.2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.117,98	80.876,84	79.758,86
Αξία φορολογητέων εισροών	71.416,23	66.160,03	71.416,23
Φόρος εκροών	177,53	10.546,18	10.368,65
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.743,98	9.060,67	9.743,98
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.566,45	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.051,96	10.368,65
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		5.525,98	5.184,33
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	9.566,45	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.577,94	15.552,98

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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