



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/08/2024

Αριθμός Απόφασης: 2321

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2022-31/12/2022 και β) της υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/09/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /26-03-2024 και /26-03-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/05/2022-31/12/2022 και 01/01/2023-30/09/2023 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/04/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση ποσού 38.690,57€, έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 55.956,45€, ήτοι διαφορά φόρου ύψους 17.265,88€.

β) Με την υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/09/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 3.562,28€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 1.781,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.343,42€, ενώ ο ΦΠΑ προς επιστροφή προσδιορίστηκε στο ποσό των 13.898,41€ έναντι ποσού 48.000,00€ του οποίου είχε ζητηθεί η επιστροφή.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 26/03/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /20-12-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών «.....», για τη φορολογική περίοδο 01/05/2022-30/09/2023. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ. /29-11-2023 αίτηση που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία, με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού 48.000,00€.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει της υπ' αριθ. Α.1104/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της υπ' αριθ. Ε.2140/2019 εγκυκλίου και του υπ' αριθ. /24-03-2023 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών, αναφορικά με τις οδηγίες διενέργειας ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε αποδώσει ΦΠΑ παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων, που πραγματοποιήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθ. Ε.2181/2020 εγκυκλίου, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως παραγγελέας, δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ εκρών ποσού 14.122,15€ για την περίοδο 01/05/2022-31/12/2022 και ποσού 48.329,83€ για την περίοδο

01/01/2023-30/09/2023, βάσει των εκκαθαρίσεων της παραγγελιοδόχου εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», ΑΦΜ, για πωλήσεις που διενεργήθηκαν για λογαριασμό της προσφεύγουσας, στη διάρκεια των ως άνω φορολογικών περιόδων, ύψους 108.63,95€ και 371.767,90€ αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία κι εφαρμογή της διατάξεως της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ επί τη βάσει της υπ' αριθ. Ε.2181/5-11-2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ.
2. Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, εκδόθηκαν κατά παράβαση της Αρχής της Ισότητας.
3. Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, εκδόθηκαν κατά παράβαση της Αρχής της Αναλογικότητας και της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «2. [...] 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 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» 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) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.
- Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 «Υπόχρεοι στο φόρο» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

- α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου Ε.2181/05-11-2020 «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις», διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«Α. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις γενικά

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., κατά την πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών

μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται αγοραστής ως προς τον παραγγελέα.

Από τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί για τη διάταξη αυτή στην αρχική εγκύκλιο του ΦΠΑ με αρ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987, στην περίπτωση πώλησης αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του θεωρείται ότι πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η μια από αυτές είναι η πραγματική παράδοση μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του τελικού αγοραστή ενώ η άλλη είναι η πλασματική παράδοση μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου. Η ρύθμιση αυτή του νόμου υπαγορεύτηκε από την ανάγκη της ομαλής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ και ιδιαίτερα του μηχανισμού της έκπτωσης. Συγκεκριμένα, δεν θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσει ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου εισροών γιατί στην αποστολή αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο δεν θα υπήρχαν στοιχεία φόρου εκροών για τον παραγγελέα και φόρου εισροών για τον παραγγελιοδόχο.

Ωστόσο, οι οδηγίες που δόθηκαν με την ίδια ως άνω εγκύκλιο περί της διαδικασίας που θα πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις αυτές βασίζονταν στο σκεπτικό να μη διασαλευτεί αλλά να διατηρηθεί η ισχύουσα τότε πρακτική για τη διευκόλυνση στις συναλλαγές.

Συνεπεία αυτού, το ποσό που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα και το οποίο είθισται να αποκαλείται ως «προμήθεια» θεωρείται έως σήμερα ότι συνιστά την αμοιβή του παραγγελιοδόχου για παροχή υπηρεσιών προς τον παραγγελέα.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις αγαθών και δεν πραγματοποιείται παροχή υπηρεσιών από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα. Η μια παράδοση (πραγματική) είναι αυτή που πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του για λογαριασμό του παραγγελέα και αποτελεί εκροή του παραγγελιοδόχου, ενώ η άλλη παράδοση (πλασματική) που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο αποτελεί εκροή του παραγγελέα και εισροή του παραγγελιοδόχου.

Εφεξής, κατά αυτόν τον τρόπο θα πρέπει να απεικονίζονται οι εν λόγω πράξεις στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλουν τόσο οι υποκείμενοι στον φόρο που ενεργούν ως παραγγελείς, όσο και αυτοί που ενεργούν ως παραγγελιοδόχοι προς τον σκοπό της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της ορθής απόδοσης του φόρου αυτού στο Δημόσιο. Δεδομένου ότι πρόκειται για παραδόσεις των ίδιων αγαθών, εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ στις εν λόγω παραδόσεις, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία εντάσσονται τα αγαθά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 και του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, κατά περίπτωση.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η προαναφερόμενη ως «προμήθεια» είναι, επί της ουσίας, η διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του στους αγοραστές. Δηλαδή, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης του παραγγελιοδόχου προς τον εκάστοτε αγοραστή, η οποία παράδοση αποτελεί πράξη υπαγόμενη στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, με την εκκαθάριση που συνήθως εκδίδεται προς τον σκοπό αυτό, ο παραγγελιοδόχος αποδίδει στον παραγγελέα το ποσό που αναλογεί στην αξία της πλασματικής του παράδοσης δεδομένου ότι η αμοιβή του καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης. Οποιαδήποτε άλλη αντιμετώπιση θα συνιστούσε διπλή φορολόγηση.

Παράδειγμα

Έστω ότι χονδρέμπορος κρεάτων αποστέλλει μεγάλη ποσότητα κρεάτων σε παραγγελιοδόχο με την εντολή να πωληθούν στο δίκτυο αγοραστών που έχει δημιουργήσει ο παραγγελιοδόχος. Βάσει συμφωνίας τους, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου για τις πωλήσεις που θα πραγματοποιήσει θα είναι ίση με το 20% της συνολικής αξίας των πωλήσεών του. Ο παραγγελιοδόχος πουλά τα κρέατα σε τρία μεγάλα κρεοπωλεία στο ποσό των 5.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% (650 ευρώ) και αποδίδει στον χονδρέμπορο κρεάτων το ποσό των 4.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% (520 ευρώ).

Ο παραγγελιοδόχος, στην οικεία δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, θα καταχωρίσει στον πίνακα των εκροών τα ποσά 5.000 και 650 στους κωδικούς 301 και 331 αντίστοιχα. Στον πίνακα των εισροών του θα καταχωρήσει τα ποσά 4.000 και 520 στους κωδικούς 361 και 381.

Ο παραγγελέας στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, θα καταχωρίσει στον πίνακα των εκροών το ποσό που του απέδωσε ο παραγγελιοδόχος, ήτοι το ποσό των 4.000 στον κωδικό 301 και το ποσό 520, που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ 13%, στον κωδικό 331 της δήλωσης ΦΠΑ.

[...]

Β. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων

Αναφορικά με τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δίνονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

Στο τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ για τον υπόχρεο στο φόρο, ορίζεται ότι, ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι, στην περίπτωση που οι παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων πραγματοποιούνται για λογαριασμό παραγγελέα που ανήκει στα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα, ο φόρος καταβάλλεται στο σύνολό του στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο (έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση), υπό την προϋπόθεση ότι η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, δηλαδή η εκκαθάριση δεν εκδίδεται άμεσα σε σχέση με τον χρόνο της πραγματικής παράδοσης των αγαθών, αλλά εκδίδεται πέραν του μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών. Στις περιπτώσεις αυτές το ποσό που αποδίδεται στο πρόσωπο που ενεργεί ως παραγγελέας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στην περίπτωση που η εκκαθάριση του παραγγελιοδόχου προς τον παραγγελέα εκδίδεται εντός του ίδιου μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ οφείλεται τόσο από τον παραγγελιοδόχο όσο και από τον παραγγελέα για την παράδοση που πραγματοποιεί ο καθένας, πραγματική και πλασματική αντίστοιχα, επί της αξίας αυτών.

Επιπρόσθετα, μετά την από 07.04.2014 κατάργηση της ΑΥΟ Π.2070/1820/ΠΟΛ.109/20.03.1986 (ν. 4254/5014), για τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούνται για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση ΦΠΑ από τον παραγγελιοδόχο και ο φόρος αυτός αποδίδεται, στο σύνολό του, στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο (έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση) δεδομένου ότι οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος απαλλάσσονται από την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ.

Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των κατωτέρω προσδιορίζεται η έννοια της καθαρής αξίας της πλασματικής πώλησης ως τη διαφορά που προκύπτει μετά από την αφαίρεση από την αξία της πραγματικής πώλησης χωρίς ΦΠΑ του ποσού που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα βάσει της συμφωνίας που συνάπτει.

Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι στους αγρότες - παραγγελείς τους αποδίδουν σε αυτούς την καθαρή αξία που δικαιούνται για τις πωλήσεις τους (πλασματικές πωλήσεις), βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν, στις εξής περιπτώσεις:

α) στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποδίδεται στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο σε κάθε περίπτωση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνεται υπόψη το αν η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση ή εντός του μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο. Διευκρινίζεται ότι, για την επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή στους εν λόγω αγρότες λαμβάνεται η εν λόγω καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης.

β) στους αγρότες του κανονικού καθεστώτος εφόσον η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση του παραγγελιοδόχου.

Είναι προφανές ότι δεν απαιτείται καμία αναφορά περί ΦΠΑ στις εν λόγω εκκαθαρίσεις.

Ωστόσο, κατά συνήθη πρακτική, οι παραγγελιοδόχοι πραγματοποιούν έξοδα (συσκευασίας, μεταφοράς κ.ά) προκειμένου να προβούν στην πώληση των αγροτικών προϊόντων.

Όταν ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί έξοδα στο όνομα και για λογαριασμό του παραγγελέα - αγρότη (έξοδα για λογαριασμό τρίτου), τα οποία τηρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς και στη συνέχεια παρακρατούνται από τον αγρότη λόγω ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των εν λόγω εξόδων αποτελεί μέρος της αξίας πώλησης του αγρότη, καθώς πρόκειται για έξοδα που ουσιαστικά πραγματοποίησε ο αγρότης για την αγροτική εκμετάλλευσή του και για τα οποία έξοδα ο αγρότης επιβαρύνεται με τον αναλογούντα ΦΠΑ. Τα εν λόγω έξοδα εμφανίζονται στην εκκαθάριση με το ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί και τα σχετικά πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά επισυνάπτονται υποχρεωτικά στην εκκαθάριση. Στην περίπτωση αυτή:

α) Εάν πρόκειται για αγρότη του κανονικού καθεστώτος, καταχωρείται ως αξία εκρών η καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης (πριν την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων) και υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί στο όνομά του.

β) Εάν πρόκειται για αγρότη του ειδικού καθεστώτος, ως αξία για την επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, λαμβάνεται η καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης (πριν την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων).

Στην περίπτωση όμως που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί έξοδα στο όνομά του αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα - αγρότη και τα οποία παρακρατά από αυτόν, τότε η καθαρή αξία που αποδίδει ο παραγγελιοδόχος στον αγρότη - παραγγελέα, και η οποία αναφέρθηκε ανωτέρω, είναι μειωμένη κατά το ποσό που ισούται με την αξία χωρίς ΦΠΑ των εξόδων που έχει πραγματοποιήσει ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του. Εν προκειμένω, αυτονόητο είναι ότι οι παραγγελιοδόχοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα έξοδα αυτά.

Διευκρινίζεται ότι, σε συνάφεια με τα ανωτέρω, το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μετά από την αφαίρεση των δύο ποσών, δηλαδή της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα - αγρότη προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του, δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, δεδομένου ότι το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία της πραγματικής πώλησης των αγαθών που

πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα που πραγματοποιούν οι παραγγελιοδόχοι στο όνομά τους και τα οποία παρακρατούν από τους αγρότες – παραγγελλείς. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«12. Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

13. Εξαιρετικά, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού, το έγγραφο της προηγούμενης παραγράφου εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης. Οι ρυθμίσεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως και για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αγροτικό συνεταιρισμό για λογαριασμό μέλους του, μη φυσικού προσώπου και συγκεκριμένα, άλλου αγροτικού συνεταιρισμού ή άλλου νομικού προσώπου, όπως αυτό ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 (Α' 78).».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αναφέρεται ότι:

«[...] Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)

Παράγραφος 1

11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης. Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών.

11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

11.1.3 Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή- Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του

φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

[...]

6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθ. πρωτ. Ε. 2181/05-11-2020 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ επιχειρήθηκε ερμηνεία της διατάξεως της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία (ερμηνεία), η έκδοση εκκαθάρισης από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα πέραν του μηνός από την πραγματική παράδοση των αγαθών, συνιστά προϋπόθεση για την απαλλαγή του παραγγελέα από τον ΦΠΑ κατά την παράδοση στον παραγγελιοδόχο των αγαθών. Ωστόσο, τιαύτη ερμηνευτική προσέγγιση δημιουργεί πλήθος πραγματικών και νομικών αντινομιών δεδομένου ότι με την σχετική διάταξη του άρθρου 35 ο νομοθέτης επεδίωξε (ratio legis) ακριβώς την ελάφρυνση του παραγγελέα από το βάρος καταβολής του ΦΠΑ, δια της επιβάρυνσης αποκλειστικά του παραγγελιοδόχου. Επομένως, με την εξ αντιδιαστολής ερμηνεία που επιχειρείται με την παραπάνω εγκύκλιο, την οποία υιοθέτησε η Φορολογική Αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, μετατίθεται το φορολογικό βάρος στον παραγγελέα, συναρτήσει ενεργειών τρίτου, ήτοι του παραγγελιοδόχου που είναι ούτως ή άλλως υπόχρεος προς καταβολή φόρου. Κατά συνέπεια, όπως ισχυρίζεται, δεν μπορεί να είναι αυτή η βούληση του νομοθέτη, ήτοι το να επιβαρύνεται ο παραγγελέας, συναρτήσει και σε μέλλοντα χρόνο, ανάλογα με το πότε ο παραγγελιοδόχος θα διενεργήσει την εκκαθάριση και βέβαια, να καλείται εκ των υστέρων ο παραγγελέας στο πλαίσιο ελέγχου, να καταβάλει τον αναλογούντα στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις των αγροτικών του προϊόντων ΦΠΑ, τον οποίο ουδέποτε εισέπραξε κατά την εκκαθάριση.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των Αρχών της Ισότητας, της Αναλογικότητας και της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα καθώς και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν και την άσκηση της δραστηριότητάς της, διαπιστώθηκε ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/05/2022-30/09/2023, διενήργησε παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων (αγγουριών) ως παραγγελέας, με αντισυμβαλλόμενη παραγγελιοδόχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι οι εκκαθαρίσεις από την παραγγελιοδόχο εταιρεία προς την προσφεύγουσα, εκδόθηκαν εντός του ίδιου μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα επί των μηνιαίων εκκαθαρίσεων, τα δελτία ποσοτικής παραλαβής καθώς και το αναλυτικό καθολικό του παραγγελιοδόχου.

Ειδικότερα, από τα δεδομένα των εκκαθαρίσεων της παραγγελιοδόχου εταιρείας, προέκυψαν εν συνόψει, τα κάτωθι στοιχεία:

• **Εκκαθαρίσεις πωληθέντων εμπορευμάτων για λογαριασμό εμπόρου – Δεκέμβριος 2021**

Πλήθος Εκκαθαρίσεων	Ημερομηνία Εκκαθαρίσεων	Πλήθος ΔΠΠ	Ημερομηνία έκδοσης ΔΠΠ	Ποσό
1	31/12/2022	25	01/12/2022 έως 31/12/2022	108.631,95

• **Εκκαθαρίσεις πωληθέντων εμπορευμάτων για λογαριασμό εμπόρου – Φεβρουάριος 2023**

Πλήθος Εκκαθαρίσεων	Ημερομηνία Εκκαθαρίσεων	Πλήθος ΔΠΠ	Ημερομηνία έκδοσης ΔΠΠ	Ποσό
1	28/02/2023	19	10/02/2023 έως 28/02/2023	226.053,25

• **Εκκαθαρίσεις πωληθέντων εμπορευμάτων για λογαριασμό εμπόρου – Μάρτιος 2023**

Πλήθος Εκκαθαρίσεων	Ημερομηνία Εκκαθαρίσεων	Πλήθος ΔΠΠ	Ημερομηνία έκδοσης ΔΠΠ	Ποσό
1	31/03/2023	32	01/03/2023 έως 31/03/2023	120.155,50

• **Εκκαθαρίσεις πωληθέντων εμπορευμάτων για λογαριασμό εμπόρου – Απρίλιος 2023**

Πλήθος Εκκαθαρίσεων	Ημερομηνία Εκκαθαρίσεων	Πλήθος ΔΠΠ	Ημερομηνία έκδοσης ΔΠΠ	Ποσό
1	26/04/2023	17	01/04/2023 έως 18/04/2023	25.559,15

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι, όλες οι εκκαθαρίσεις από την παραγγελιοδόχο εταιρεία ΟΕ, με ΑΦΜ προς την παραγγελέα και προσφεύγουσα εταιρεία, εκδόθηκαν εντός του ίδιου μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών. Κατά συνέπεια, βάσει των διατάξεων του άρθρου 35 παρ.1 περ. α' και σε συνδυασμό με την Ε.2181/2020 προκύπτει ότι η εταιρεία όφειλε να αποδώσει και να καταβάλλει στο Δημόσιο ΦΠΑ 13% για τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων που διενήργησε την ελεγχόμενη περίοδο (πλασματικές πωλήσεις).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 26/03/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, για την ελεγχόμενη περίοδο από 01/05/2022-30/09/2023, ο έλεγχος:

- Για την ελεγχόμενη περίοδο από 01/05/2022-31/12/2022 μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ποσό των 38.690,57€ έναντι του αρχικώς δηλωθέντος ποσού των 55.956,45€, ήτοι διαφορά ποσού 17.265,88€, η οποία προκύπτει από τη συνολική αξία πωλήσεων χωρίς ΦΠΑ ποσού 108.631,95 € πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 14.122,15€ πλέον της μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου ύψους 3.143,73€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου από τη διενέργεια προηγούμενου μερικού ελέγχου.
- Για την ελεγχόμενη περίοδο από 01/01/2023-30/09/2023 μηδένισε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 27.931,84€ και επέστρεψε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 13.898,41€ έναντι του ποσού των 48.000,00€ του οποίου την επιστροφή είχε αιτηθεί η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2859/2000, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις, καθώς και των εν ισχύ ερμηνευτικών εγκυκλίων και οδηγιών για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ κατόπιν σχετικού αιτήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, διενεργήθηκε κατόπιν εφαρμογής των όσων ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 35 του ν.2859/2000 καθώς και των όσων αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. Ε.2181/2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία», ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2022-31/12/2022 και β) της υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/09/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2022

- Υπ' αριθ. /26-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2022-31/12/2022.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών			108.631,95	108.631,95	108.631,95
Αξία φορολογητέων εισροών		233.910,87	233.910,87	233.910,87	
Φόρος εκροών			14.122,15	14.122,15	14.122,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών		55.956,45	55.956,45	55.956,45	3.143,73
Πιστωτικό υπόλοιπο		55.956,45	38.690,57	38.690,57	17.265,88
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	55.956,45	38.690,57	38.690,57	17.265,88
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2023

- Υπ' αριθ./26-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/09/2023.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		371.767,90	371.767,90	371.767,90
Αξία φορολογητέων εισροών	107.890,73	107.890,73	107.890,73	
Φόρος εκροών		48.329,83	48.329,83	48.329,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών	75.931,84	58.665,96	58.665,96	17.265,88
Πιστωτικό υπόλοιπο	75.931,84	13.898,41	13.898,41	62.033,43
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.562,28	3.562,28	3.562,28
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.781,14	1.781,14	1.781,14
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.343,42	5.343,42	5.343,42
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	27.931,84		27.931,84
	για επιστροφή	48.000,00	13.898,41	34.101,59
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.