



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 239

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 υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α΄ 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «.....», έναρξη την 28/05/2021, έδρα στη Τ.Κ., που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά:

- της υπ' αριθμ. /17-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

- της υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
 - της υπ' αριθμ...../17-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο της τέλεσης, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 17/09/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και την από 17/09/2024 έκθεση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 του ιδίου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ποσού 64.027,60 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ποσού 32.013,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **96.041,40** ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ποσού 486,27 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ποσού 243,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **729,41** ευρώ.

- Με την υπ' αριθμ./17-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:

α) πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ.α' και παρ. 2 περ.α' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης, 100,00 ευρώ λόγω μη δήλωσης μεταβολής δραστηριότητας κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.3 του ίδιου νόμου,

β) πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης, 1.000,00 ευρώ (500,00*2) λόγω μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς) τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις για την πώληση και παράδοση σε αυτήν:

i) 451.339 τόνων φράουλας συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 361.071,20 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 46.939,26 ευρώ (από τον ΑΦΜ) και ii) 213.891 τόνων φράουλας συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 171.112,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 22.244,66 ευρώ (από τον ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 10, 11, και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές και τα πρόστιμα Φ.Π.Α. προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 17/09/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., καθώς και της από 17/09/2024 έκθεσης επιβολής προστίμων άρθρου 54 ν. 4987/2022, που συντάχτηκαν δυνάμει της

υπ' αριθμ./23-08-2023 εντολής ελέγχου περιόδου από 28/05/2021 έως 30/06/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ...../2022 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 45.000,00 ευρώ, βάσει της υπ' αριθμ./22-07-2022 υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. β' τριμήνου 2022 (φορολογική περίοδος 01/04/2022-30/06/2022).

Κατά το διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2021:

- Έλεγχος των πωλήσεων προϊόντων μέσω τρίτων.

Δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία (παραγγελέας) το δικαίωμα της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για διενεργηθείσες πωλήσεις προϊόντων μέσω τρίτου (παραγγελιοδόχου).

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 28/05/2021 έως 31/12/2021:

α) με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής ποσού που αφορά σε πλασματικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων (φράουλες), πραγματοποιηθείσες από 01/06/2021 έως 22/06/2021, για τις οποίες εκδόθηκε η υπ' αριθμ./26-06-2021 εκκαθάριση εντός του ίδιου μήνα από τον αγροτικό συνεταιρισμό με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, συνολικής Αξίας Πραγματικής παράδοσης 453.770,91 ευρώ και Τελικής Αποδοτέας Αξίας **443.515,50 ευρώ**.

β) με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής ποσού που αφορά σε πλασματικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων (φράουλες), πραγματοποιηθείσες από 01/12/2021 έως 31/12/2021, για τις οποίες εκδόθηκε η υπ' αριθμ./31-12-2021 εκκαθάριση εντός του μηνός Δεκεμβρίου από τον αγροτικό συνεταιρισμό με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, συνολικής Αξίας Πραγματικής παράδοσης 55.298,16 ευρώ και Τελικής Αποδοτέας Αξίας **55.151,45 ευρώ**, ήτοι συνολικά και για τις δύο εκκαθαρίσεις:

Περίοδος	Καθαρή αξία πωλήσεων	Φ.Π.Α. που αναλογεί (13%)
01/06/2021-30/06/2021	443.515,50	57.657,02
01/12/2021-31/12/2021	55.298,16	7.188,76
ΣΥΝΟΛΟ	498.813,66	7.188,76

Η υπ' αριθμ./31-12-2021 εκκαθάριση αφορά στα «Δικαιολογητικά Έγγραφα Μη Τιμολογηθέντων Αποθεμάτων» που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία από 27/10/2021 έως 31/12/2021 για την παράδοση αγροτικών προϊόντων προς πώληση στο συνεταιρισμό.

- Έλεγχος των δαπανών για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Από τον έλεγχο των δαπανών δε διαπιστώθηκαν διαφορές.

- Παραβάσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ.α' και παρ. 2 περ.α' και άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης
Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) μη δήλωση μεταβολής δραστηριότητας κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.3 του Κ.Φ.Δ.,

β) η προσφεύγουσα δε ζήτησε, δεν έλαβε και κατ' επέκταση δεν έκδωσε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς) σε τουλάχιστον δύο περιπτώσεις για την πώληση και παράδοση σε αυτήν:

i) 451.339 τόνων φράουλας συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 361.071,20 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 46.939,26 ευρώ (από τον ΑΦΜ) και ii) 213.891 τόνων φράουλας συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 171.112,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 22.244,66 ευρώ (από τον ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 10, 11, και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2022:

• Έλεγχος των δαπανών για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Ελέγχθηκαν οι παρακάτω μεγαλύτερης αξίας δαπάνες:

α/α	Ημερομηνία	Παραστατικό	Προμηθευτής/ΑΦΜ	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	24/06/2021	TIM .....	.....	58.942,01	14.146,08
2	19/10/2021	TIM .....	.....	16.916,06	4.059,85
3	20/11/2021	TIM .....	.....	60.953,05	7.923,90
4	30/11/2021	TIM .....	.....	44.452,80	5.778 86
5	21/03/2022	TIM .....	.....	113.345,62	0,00
6	14/04/2022	TIM .....	.....	21.772,80	5.225,47
7	26/05/2022	TIM .....	.....	4.556,45	1.093,55
8	02/06/2022	TIM .....	.....	793,55	190,45
9	18/06/2022	TIM .....	.....	107.692,20	25.846 13

Διαπιστώθηκε ότι για τις εγγραφές με α/α 7,8 συνολικής καθαρής αξίας 5.350,00 ευρώ, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ποσού 1.284,00 ευρώ, διότι δε συντρέχουν οι οριζόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2859/2000 προϋποθέσεις, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας και κατ' επέκταση ότι οι συγκεκριμένες εισροές συνέβαλαν στην πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1^{ος} λόγος: Οι πράξεις εν προκειμένω αφορούν ενδοκοινοτικές πωλήσεις και εξαγωγές, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Εκ των προεκτεθέντων συνάγεται ότι κατ'αρχήν, υπόχρεο πρόσωπο για την απόδοση του αναλογούντα ΦΠΑ είναι ο παραγγελιοδόχος συνεταιρισμός, υπό την προϋπόθεση ότι η εκκαθάριση των πραγματικών πωλήσεων προς την αγροτική εταιρεία (παραγγελέα) έλαβε χώρα πέραν του μηνός από την πραγματοποίηση της πραγματικής παράδοσης αγαθών. Τούτο, όμως, είναι χαρακτηριστικό ότι αφορά, αποκλειστικά και μόνο πράξη πώλησης και διακίνησης αγροτικών προϊόντων ενδοσυνοριακών και εξ ορισμού εξ υπαρχής υποκείμενων σε ΦΠΑ, και όχι πράξεις, όπως εν προκειμένω που αφορούν ενδοκοινοτικές πωλήσεις και εξαγωγές, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ...»

2ος λόγος: Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή θα έπρεπε, μέσω των αναγκαίων διασταυρωτικών ελεγκτικών ενεργειών, να διαπιστώσει ότι η πλασματική παράδοση των αγαθών προς τον παραγγελιοδόχο συνεταιρισμό αφορούσε την εκ μέρους του περαιτέρω παράδοση σε χώρα- κράτος μέλος ΕΕ, εφαρμοζόμενου του συστήματος απαλλαγής Φ.Π.Α. των άρθρων 24 & 28 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 και 13 ν. 4308/2014, 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Φ.Π.Α.:

«Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά 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, με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα..., β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου...»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα Φ.Π.Α., όπως αυτές ίσχυαν στην υπό κρίση περίπτωση (κατά τα ανωτέρω), κρίσιμος χρόνος για την

επιβολή του Φ.Π.Α. για τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα), ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α΄ Κώδικα Φ.Π.Α.:

*«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 [...], για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.»***

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της αρχικής, εν μέρει ακόμα ισχύουσας κατά τις ως άνω κρίσιμες ημερομηνίες, προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α΄ εδ. β΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο τρίτο παρ. Β΄ υποπαρ. Β.1.1. ν. 4254/2014: *«...Επί της ουσίας, με τη διάταξη αυτή οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του φόρου που αναλογεί στο ποσό που τους καταβάλλουν οι παραγγελιοδόχοι από την πώληση των αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους, καθώς ο ΦΠΑ που αναλογεί στην τελική αξία της πώλησης των αγαθών αποδίδεται από τους παραγγελιοδόχους αυτούς. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή της δημιουργίας πρόσθετων διοικητικών βαρών για τους αγρότες, στη βελτίωση της συμμόρφωσης και στη μείωση του κινδύνου μη καταβολής του φόρου από αυτούς.»*

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ισχύουσας, κατά τις ως άνω κρίσιμες ημερομηνίες, προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α΄ εδ. β΄ Κώδικα Φ.Π.Α., όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 ν. 4474/2017:

«Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 τροποποιείται το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α΄ της παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. [...], κατά τρόπο ώστε να προβλέπεται η υποχρέωση για την απόδοση από τον παραγγελιοδόχο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στις περιπτώσεις που η εκκαθάριση για τις πωλήσεις αυτές δεν εκδίδεται μηνιαία. Με τη διάταξη αυτή οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του φόρου που αναλογεί στο ποσό που τους καταβάλλουν οι παραγγελιοδόχοι από την πώληση των αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους, καθώς ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην τελική αξία της πώλησης των αγαθών αποδίδεται από τους παραγγελιοδόχους αυτούς. Η διάταξη αυτή αφορά στις περιπτώσεις που η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός και εξυπηρετεί, αφενός τη φορολογική συμμόρφωση των αγροτών, αφετέρου διασφαλίζει τα δημόσια έσοδα από την άποψη ότι ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων που διενεργεί κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός (έκδοση του φορολογικού στοιχείου της πώλησης), παρόλο που τα έσοδα που προκύπτουν από τις εν λόγω πωλήσεις εκκαθαρίζονται πέραν του μηνός. Η διάταξη δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για

λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται μηνιαία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Στις περιπτώσεις αυτές, οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος καθίστανται οι ίδιοι υπόχρεοι προς καταβολή του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραδόσεις των προϊόντων παραγωγής τους μέσω παραγγελιοδόχων, όπως ισχύει γενικά στις λοιπές περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, για το λόγο ότι από την εφαρμογή της τροποποιηθείσας διάταξης προέκυψε για τους αγρότες διαρκής συσσώρευση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. εισροών, λόγω της μη είσπραξης Φ.Π.Α. εκροών, για τους παραγγελιοδόχους η ευθύνη της απόδοσης σημαντικών ποσών Φ.Π.Α. εκροών με επίπτωση στην ταμειακή ρευστότητα των επιχειρήσεών τους, και για τη Φορολογική Διοίκηση αυξημένο διοικητικό κόστος ως προς τη διενέργεια των απαιτούμενων φορολογικών ελέγχων.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1116/2014** εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των Υποπαραγράφων Β.1 και Β.2, παράγραφοι 1 και 2, της Παραγράφου Β' του άρθρου τρίτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/7.4.2014) σχετικά με τους αγρότες και παροχή σχετικών διευκρινίσεων»:

«3. Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, οι παραγγελιοδόχοι (συνεταιρισμοί ή έμποροι) καθίστανται υπόχρεοι για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των εν λόγω αγροτών. Κατά συνέπεια, οι παραγγελιοδόχοι υποχρεούνται στην απόδοση στο δημόσιο του συνόλου του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων, ενώ οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ οι οποίοι πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω πωλήσεις. Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι αποδίδουν στους αγρότες την καθαρή αξία των πωλήσεών τους που δικαιούνται, βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν. Οι εν λόγω αξίες συνιστούν εκροές απαλλασσόμενες από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος ...»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **Ε.2181/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις»:

«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...

2. Στην περίπτωση που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα τότε η απαλλαγή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ και την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015, όπως ισχύει αφορά τον παραγγελιοδόχο. Συνεπώς, ο παραγγελέας, ως προμηθευτής του παραγγελιοδόχου, δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ τις παραδόσεις του προς αυτόν ως στενά συνδεδεμένες παραδόσεις με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.

Ωστόσο, όταν ο παραγγελιοδόχος παραδίδει αγαθά σε άλλον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλάσσεται μόνο η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο προς τον εξαγωγέα, με την επιφύλαξη της διαδικασίας που ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015, ενώ η παράδοση που θεωρείται ότι συντελείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο (πλασματική) επιβαρύνεται με ΦΠΑ, τον οποίο ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει στον παραγγελέα, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο από τον τελευταίο...

5...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..».

Συνεπώς:

- Ως προς την Εκκαθάριση/26-06-2021:

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα (παραγγελέας) το δικαίωμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για διενεργηθείσες πωλήσεις προϊόντων τη χρονική περίοδο από 01/06/2021 έως 22/06/2021, συνολικής Αξίας Πραγματικής παράδοσης 453.770,91 ευρώ (και Τελικής Αποδοτέας Αξίας 443.515,50 ευρώ) μέσω τρίτου (παραγγελιοδόχου), ήτοι μέσω του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ Για αυτές τις πωλήσεις εκδόθηκε η υπ' αριθμ./26-06-2021 εκκαθάριση εντός του ίδιου μήνα από τον αγροτικό συνεταιρισμό.

Επειδή, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις 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 Φ.Π.Α. και, ως εκ τούτου, ο Φ.Π.Α. 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.

Επειδή, επιπλέον στην περίπτωση που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα τότε η απαλλαγή του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α. και την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015, όπως ισχύει αφορά τον παραγγελιοδόχο. Συνεπώς, ο παραγγελέας, ως προμηθευτής του παραγγελιοδόχου, δεν θα επιβαρύνει με Φ.Π.Α. τις παραδόσεις του προς αυτόν ως στενά συνδεδεμένες παραδόσεις με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Εν αντιθέσει, όταν ο παραγγελιοδόχος παραδίδει αγαθά σε άλλον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλάσσεται μόνο η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο προς τον εξαγωγέα, με την επιφύλαξη της διαδικασίας που ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015, ενώ η παράδοση που θεωρείται ότι συντελείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο (πλασματική) επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., τον οποίο ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει στον παραγγελέα, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο από τον τελευταίο.

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αριθμ./26-06-2021 εκκαθάριση εκδόθηκε εντός του ίδιου μήνα (Ιούνιο 2021), εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον αγροτικό συνεταιρισμό (παραγγελιοδόχο), δεν εφαρμόζεται η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. και, ως εκ τούτου, ο Φ.Π.Α. οφείλεται και από τον παραγγελέα, ήτοι την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α.:

Άρθρο 24 «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών»:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης...

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο».

Άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος»:

«1. Απαλλάσσονται από τον 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 άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος μέλος και τον έχει γνωστοποιήσει στον προμηθευτή.

Η ως άνω απαλλαγή δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών προς υποκείμενους στον φόρο ή νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον Φ.Π.Α. με βάση τα δύο πρώτα εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 11.

β) Η παράδοση:

βα) καινούργιων μεταφορικών μέσων, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον ο αποκτών είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. α), ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, και

ββ) αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον ο αποκτών είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

γ) Η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στις περ. α) και β) απαλλαγές, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο.

δ) Η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στον φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της περ. 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 στον φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προ-βλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές».

Επειδή επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2015 με θέμα: «Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές»:

Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 7

Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου 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 στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προσκομίστηκαν με την παρούσα η υπό κρίση εκκαθάριση/2021, τα σχετικά «Ειδικά Διπλότυπα Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1167/2015, ή οιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι ο συνεταιρισμός (παραγγελιοδόχος) πραγματοποίησε (ο ίδιος) εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας (παραγγελέας), ώστε να λάβει απαλλαγή του Φ.Π.Α. και η προσφεύγουσα για τις παραδόσεις της προς το συνεταιρισμό, ως στενά συνδεδεμένες παραδόσεις με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.

Κατόπιν όλων των παραπάνω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι πράξεις στην προκειμένη περίπτωση αφορούν σε ενδοκοινοτικές πωλήσεις και εξαγωγές, οι οποίες απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

• **Ως προς την Εκκαθάριση/31-12-2021:**

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα (παραγγελέας) το δικαίωμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για διενεργηθείσες πωλήσεις προϊόντων τη χρονική περίοδο από 01/12/2021 έως 31/12/2021, συνολικής Αξίας Πραγματικής παράδοσης 56.426,70 ευρώ (και Τελικής Αποδοτέας Αξίας 55.151,45 ευρώ) μέσω τρίτου (παραγγελιοδόχου), ήτοι μέσω του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ Για αυτές τις πωλήσεις εκδόθηκε η υπ' αριθμ./31-12-2021 εκκαθάριση εντός του μηνός Δεκεμβρίου από τον αγροτικό συνεταιρισμό.

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αριθμ./31-12-2021 εκκαθάριση αφορά στα «Δικαιολογητικά Έγγραφα Μη Τιμολογηθέντων Αποθεμάτων» που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία από 27/10/2021 έως 31/12/2021 (και όχι μόνο για το μήνα Δεκέμβριο 2021) για την παράδοση αγροτικών προϊόντων προς πώληση στο συνεταιρισμό.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας τους, να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι, γιατί:

α) Κατά τη λογική της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α' εδ. β' Κώδικα Φ.Π.Α. (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 7 παρ. 2 ν. 4474/2017) και το νομοθετικό σκοπό της, όπως αυτά επιβεβαιώνονται από τα προπαρατεθέντα αποσπάσματα των Αιτιολογικών Εκθέσεων επ' αυτής, ο παραγγελιοδόχος επί παραγγελιοδοχικής πώλησης αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγρότη φυσικού προσώπου υποκείμενου στο κανονικό καθεστώς καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α., όταν η σχετική εκκαθάριση εκδίδεται για χρονικό διάστημα πέραν του ενός (1) μηνός, δηλαδή αφορά σε παραδόσεις πραγματοποιηθείσες κατά χρονικό διάστημα πέραν του ενός (1) μηνός («περίοδος αναφοράς»), ανεξαρτήτως του αν η ημερομηνία έκδοσής της είναι εντός του τελευταίου μηνός (π.χ. κατά την τελευταία του ημέρα) της σχετικής περιόδου, στην οποία η εκκαθάριση αυτή αφορά.

β) Στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από την από 17/09/2024 οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (σελ. 14-15 αυτής), ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. αγροτικός συνεταιρισμός με ΑΦΜ εξέδωσε, μεταξύ άλλων, την υπ' αριθμ./31-12-2021 εκκαθάριση προς την προσφεύγουσα. Η εκκαθάριση αυτή αφορούσε σε παραδόσεις πραγματοποιηθείσες όχι μόνο κατά το μήνα έκδοσής της (Δεκέμβριο), αλλά και σε άλλους μήνες, και συγκεκριμένα σε παραδόσεις πραγματοποιηθείσες από τον ως άνω συνεταιρισμό (παραγγελιοδόχο) κατά τους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο 2021, και επομένως αφορούσε σε χρονικό διάστημα πέραν του ενός (1) μηνός. Ως εκ τούτου, υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο ήταν κατά τα ανωτέρω ο εν λόγω συνεταιρισμός και όχι η προσφεύγουσα.

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα ανακρίβειας δήλωσης αναφορικά με την ως άνω εκκαθάριση, καθώς κρίσιμο στοιχείο δεν είναι η ημερομηνία έκδοσής της, αλλά η περίοδος αναφοράς της, δηλαδή το γεγονός ότι εν προκειμένω αυτή δεν εκδόθηκε «σε μηνιαία βάση» («έκδοση μηνιαίας εκκαθάρισης»), αλλά αφορούσε σε δεδομένα περισσότερων μηνών.

Για τους λόγους αυτούς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι.

Κατόπιν όλων των παραπάνω οι πωλήσεις προϊόντων μέσω τρίτου (παραγγελιοδόχου), για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ανέρχονται στο ποσό των 443.515,50 ευρώ, ως εξής:

Περίοδος	Εκκαθάριση-παραγγελιοδόχος	Καθαρή αξία πωλήσεων	Φ.Π.Α. που αναλογεί (13%)
01/06/2021-30/06/2021	...../26-06-2021 - «.....»	443.515,50	57.657,02
ΣΥΝΟΛΟ		443.515,50	57.657,02

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου. »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στις από 17/09/2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, αναφέρονται και αναλύονται επαρκώς όλα όσα αφορούν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ήτοι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν. Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα περί αοριστίας, ελλείψεων και τυχόν παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης και ο ισχυρισμός της αυτής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον ως προς την προσβαλλόμενη πράξη/17-09-2024, ήτοι την επιβολή προστίμων άρθρου 54 ν. 4987/2022, δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί με την παρούσα.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 20/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, και:

- α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- β) την επικύρωση της υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- γ) την επικύρωση της υπ' αριθμ./17-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο της τέλεσης, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

- Η υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

Φορολογική περίοδος 01/05/2021 – 31/12/2021:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(σε €)	(σε €)	(σε €)	(σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών	5.850,00	504.663,66	449.365,50	443.515,50
Αξία φορολογητέων εισροών	288.712,58	288.712,58	288.712,58	
Φόρος εκροών	760,50	65.606,28	58.417,52	57.657,02

Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.578,68	1.578,68	1.578,68	
Πιστωτικό υπόλοιπο	818,18			818,18
Χρεωστικό υπόλοιπο		64.027,60	56.838,84	56.838,84
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		32.013,80	28.419,42	28.419,42
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		96.041,40	85.258,26	85.258,26
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	818,18		818,18
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

- Η υπ' αριθμ./17-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ως ίσχυε κατά το χρόνο της τέλεσης), φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΟ (σε €)
<p>Πρόστιμο άρθρου 54παρ. 1 περ.α' & παρ. 2 περ.α' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης: Μη ενημέρωση εντός τριάντα (30) ημερών εγγράφως της Φορολογικής Διοίκησης, για μεταβολή δραστηριότητας σχετική με την εμπορία αγροτικών προϊόντων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 ξ 3 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.</p>	100,00
<p>Πρόστιμο άρθρου 54παρ. 1 περ. ιε' & παρ. 2 περ.η' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης λόγω: μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς) τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις για την πώληση και παράδοση σε αυτήν: i) 451.339 τόνων φράουλας συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 361.071,20 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 46.939,26 ευρώ (από ΑΦΜ) και ii) 213.891 τόνων φράουλας συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 171.112,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 22.244,66 ευρώ (από τον ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 10, 11, και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.</p>	1.000,00 (500,00*2)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

- Η υπ' αριθμ./17-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:
Φορολογική περίοδος 01/01/2022 – 30/06/2022

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
---------	-------------------	-------------------	---------------	-------------------

	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών	226.339,20	220.989,20	220.989,20	5.350,00
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	45.742,26	43.640,08	43.640,08	2.102,18
Πιστωτικό υπόλοιπο	45.742,26	44.126,35	44.126,35	1.615,91
Χρεωστικό υπόλοιπο		486,27	486,27	486,27
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		243,14	243,14	243,14
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		729,41	729,41	729,41
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	742,26	742,26	742,26
	για επιστροφή	45.000,00	43.384,09	43.384,09
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.