



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22.01.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 101

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδέλφειας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

β. 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,

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

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με αντικείμενο δραστηριότητας και έδρα επί της οδού, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:
α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.02.2023-31.12.2023 και
β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024-31.03.2024.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία, 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:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 55.563,93 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 27.781,96 ευρώ, ήτοι συνολικά 83.345,89 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01.02.2023-31.12.2023.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 & του ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 28.558,88 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 14.279,44 ευρώ, ήτοι συνολικά 42.838,32 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024-31.03.2024.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 & του ν. 5104/2024.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή τη με αριθμόεντολή μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε μετά από αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 34.000,00 ευρώ. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

α) κατά τη φορολογική περίοδο από 01.02.2023 έως 31.12.2023 αγόρασε από την επιχείρηση με την επωνυμίακινητά τηλέφωνα με αναλογούντα ΦΠΑ εισροών 58.406,10 ευρώ και

β) κατά τη φορολογική περίοδο από 01.01.2024 έως 31.03.2024 αγόρασε από την επιχείρηση με την επωνυμίακινητά τηλέφωνα με αναλογούντα ΦΠΑ εισροών 62.702,65 ευρώ.

Τα ανωτέρω ποσά ΦΠΑ εισροών η προσφεύγουσα εξέπεσε από τον ΦΠΑ εκροών δημιουργώντας στις **31.12.2023 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 32.842,17 ευρώ** και στις **31.03.2024 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 36.985,94 ευρώ**.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ.αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για την επιστροφή ΦΠΑ 30.000,00 ευρώ από το σχηματισθέν πιστωτικό υπόλοιπο της 31.12.2023 32.842,17 ευρώ.

Ακολούθως εκδόθηκε προς τούτο η με αριθμό απόφαση επιστροφής ΦΠΑ του Προϊστάμενου της ΙΓ' Αθηνών με την οποία επιστράφηκε το ποσό των 30.000,00 ευρώ χωρίς έλεγχο (άμεση επιστροφή) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1073/2004. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α παρ. 5 του ν. 2859/2000, όπως αυτά κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ 1150/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, συνέταξε την απόέκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ και εξέδωσε την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.02.2023-31.12.2023 με σύνολο φόρου για καταβολή **83.345,89 ευρώ** και την υπ' αριθ.

.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024-31.03.2024 με σύνολο φόρου για καταβολή **42.838,32 ευρώ**. Οι ανωτέρω πράξεις με συνημμένη την έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα στις 05.08.2024.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν και εξαφανιστούν αμφότερες οι προσβαλλόμενες πράξεις ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες, αόριστες, αναπόδεικτες, αναιτιολόγητες, νομικά πλημμελείς και καταχρηστικές, άλλως να αναπεμφθεί η υπόθεση στο 1ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής για τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του ν. 2859/2000, καθώς πρόκειται για παραδόσεις ανταλλακτικών και αξεσουάρ αγαθών τα οποία πωλούνται μεμονωμένα.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμη και καταχρηστική επιβάρυνση για δεύτερη φορά, δεδομένου ότι ζητείται από την επιχείρηση να καταβάλει και προς το δημόσιο τα ποσά των φόρων που επιβάρυναν τις κρίσιμες συναλλαγές και ήδη έχει καταβάλει προς τον υπόχρεο κατά τις γενικές διατάξεις πωλητή, κατά παράβαση των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024, 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 αρχεία (βιβλία και 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, με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής

προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 39α «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «5. Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμολογούνται για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν

λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1150/2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4484/2017, σχετικά με την προσθήκη των παρ. 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ. ορίζεται ότι:

«Α. Γενικά

Παρέχονται διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/1.8.2017), με τις οποίες προστέθηκαν δυο νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν. 2859/2000), σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ 1134/2017.

Η εν λόγω διάταξη θεσπίστηκε για λόγους καταπολέμησης της απάτης και της φοροδιαφυγής και αποτελεί ενσωμάτωση της σχετικής δυνατότητας που δίνεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 199α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Ειδικότερα με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39α ορίζεται ότι, για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του ν.4484/2017 οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 1.8.2017, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. από την ημερομηνία αυτή και εφεξής.

Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που εκδίδονται από 1.8.2017 και εφεξής. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την 1.8.2017 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.8.2017.Β. Πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων

1. Οι διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται και τα φορολογικά στοιχεία δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., εάν ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αφορούν αγαθά που παραδίδονται μεμονωμένα ή ως ενιαίο σύνολο, τα οποία κατατάσσονται στους κατωτέρω κωδικούς του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (Συνδυασμένη Ονοματολογία - Σ.Ο., καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το 2017 με τον εκτελεστικό κανονισμό 1821/2016/6.10.2016):

- Κινητά τηλέφωνα: «85171200».
- Κονσόλες για παιχνίδια: «95045000».
- Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές: «84713000».

β) Ο αντισυμβαλλόμενος είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.

γ) Αφορούν παραδόσεις αγαθών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της Χώρας και δεν απαλλάσσονται ή δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. βάσει λοιπών διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α..

Για τις παραδόσεις αγαθών που δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις θα εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις.

• 2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. ενδεικτικά οι παρακάτω πράξεις:

• Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι εισαγωγές, οι λιανικές πωλήσεις καθώς και οι αυτοπαραδόσεις των αγαθών αυτών.

• Παραδόσεις ανταλλακτικών και αξεσουάρ των ανωτέρω αγαθών εφόσον πωλούνται μεμονωμένα.

• Παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών κατάλληλων για διενέργεια πληρωμών μέσω καρτών που χρησιμοποιούνται ως μέσα πληρωμής «POS», με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας (δασμολογική κλάση 8470).

• Παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών με τον διακριτικό χαρακτήρα «PDAs» και «HANDY TERMINALS» με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας εφόσον δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του κεφ. 84, σημ. 5, κεφ. Α' έως και Ε' Δασμολογίου (κανονισμός 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει με τον καν. 1821/2016).

• Παραδόσεις συσκευών ασύρματης επικοινωνίας που δεν εμπίπτουν στην έννοια των κινητών τηλεφώνων (walkie - talkies), ή παραδόσεις ασύρματων τηλεφώνων που μπορεί να συνδέονται με ενσύρματη βάση. Διευκρινίζεται ότι τα είδη αυτά υπάγονται μεν στην κλάση 8517 του Δασμολογίου, αλλά όχι στον κωδικό 85171200, ο οποίος αφορά αποκλειστικά τα κινητά τηλέφωνα.

3. Σε περίπτωση αγαθών που παραδίδονται ως ενιαίο σύνολο (ήτοι η παράδοση αγαθών που έχουν ενιαία τιμή ανεξαρτήτως του αν έχουν ενιαία συσκευασία) πρέπει να εξετάζεται εάν το ενιαίο αυτό σύνολο κατατάσσεται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις.

Για την αξιολόγηση της κατάταξης ενιαίου συνόλου αγαθών στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις (εφόσον περιλαμβάνονται και αγαθά που δεν ανήκουν σε αυτές) εξετάζεται η συνάφεια των αγαθών ως προς τη χρήση τους καθώς και το εάν το πρωτεύον (στο ενιαίο σύνολο) αγαθό, δηλαδή αυτό που προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα στο σύνολο και που, γενικά, είναι αυτό που έχει τη μεγαλύτερη αξία, κατατάσσεται σε αυτές.

Επισημαίνουμε ειδικότερα ότι, η δασμολογική κατάταξη ειδών που παρουσιάζονται με τη μορφή «συνόλων» με την έννοια του Δασμολογίου, γίνεται κατ' εφαρμογή του Γενικού Κανόνα 3β) για την ερμηνεία του Δασμολογίου και των προϋποθέσεων εφαρμογής αυτού, σύμφωνα με τις «Κατευθυντήριες γραμμές για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση» (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., τεύχος C-105/2013), καθώς και την αριθ.

Διευκρινίζεται, επιπλέον, ότι η έννοια του «συνόλου» ειδικά για σκοπούς δασμολογικής κατάταξης κατ' εφαρμογή του Γενικού Κανόνα 3β), έχει την έννοια συνδυασμών ειδών που

παρουσιάζονται συσκευασμένα για τη λιανική πώληση και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν μαζί για την κάλυψη μιας συγκεκριμένης ανάγκης ή για την εκτέλεση συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Τα είδη αυτά υπάγονται στη δασμολογική κλάση του είδους που προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα στο σύνολο.

Σε αντίθετη περίπτωση, τα είδη του «συνόλου» διαχωρίζονται για σκοπούς δασμολογικής κατάταξης και το καθένα υπάγεται στην κατάλληλη, κατά περίπτωση, δασμολογική κλάση.

.....
4. Αρμόδια Δ/ση για να κρίνει την δασμολογική κατάταξη συγκεκριμένων αγαθών σε περίπτωση αμφιβολίας είναι η «Δ/ση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών».

5. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 39α και παροχής υπηρεσιών σε ενιαία τιμή, θα εξετάζεται για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, εάν οι πράξεις συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομικά παροχή, εάν προέχει ως κύρια πράξη η παράδοση των συγκεκριμένων αγαθών καθώς και εάν η παροχή υπηρεσίας μπορεί να θεωρηθεί ως παρεπόμενη της παράδοσης του αγαθού πράξη.

.....
6. Ως υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, νοείται κάθε πρόσωπο που διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/Φ.Π.Α. (ανεξαρτήτως εάν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Χώρας) και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (κατά την εγγραφή του ή με δήλωση μεταβολών).

Επισημαίνεται ότι κάθε υποκείμενος εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς εάν για τουλάχιστον μία δραστηριότητα του έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Στο πλαίσιο αυτό για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης εξετάζεται η ένταξη του αγοραστή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ανεξαρτήτως από τη χρησιμοποίηση του αγορασθέντος αγαθού στη δραστηριότητα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, ή σε δευτερεύουσα ή άλλη δραστηριότητα που είναι απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Η καταβολή του φόρου θα πραγματοποιείται από τον αγοραστή των αγαθών ο οποίος θα ασκεί και το αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο αυτό, κατά το μέρος που αυτό παρέχεται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Σε κάθε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής αγοράζει τα εν λόγω αγαθά για ιδιωτική χρήση έχει υποχρέωση να μην γνωστοποιεί τον ΑΦΜ του στον πωλητή και η συναλλαγή να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α..

.....
.
7. Παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Χώρας για τις οποίες εφαρμόζονται ειδικότερες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α. Ενδεικτικά και όχι εξαντλητικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:

α) Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που πραγματοποιούν παραδόσεις με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. συνεχίζουν να εφαρμόζουν το καθεστώς αυτό.

β) Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, όταν παραδίδουν τα εν λόγω αγαθά μετά την χρησιμοποίησή τους ως πάγια, δεν επιβαρύνουν το στοιχείο με Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας την περ. κθ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

.....
γ) Τα μη εγκατεστημένα στο εσωτερικό της Χώρας πρόσωπα που αποκτούν ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στην Ελλάδα λόγω του ότι τα ίδια ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο εφαρμόζουν αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών (σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 2960/2001), δεν επιβαρύνουν τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της Χώρας, εφαρμόζοντας την περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α..

δ) Η εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ 1167/2015 και της κοινής υπουργικής απόφασης με αριθ. Π.2869/2389/ΠΟΛ 137/4.5.1987 (ΦΕΚ Β' 236/12.5.1987), σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 24, 28 και 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. κατισχύουν της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

ε) Για τις παραδόσεις στο Άγιο Όρος συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις της απόφασης Π.7395/4269/ΠΟΛ.302/1987, όπως ισχύει. Η εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 39α ισχύει για το σύνολο της φορολογητέας αξίας της συναλλαγής, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ δεν εξετάζεται το εάν τα αγαθά είναι καινούργια ή μεταχειρισμένα (εκτός εάν εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 όπως έχει ήδη αναφερθεί) καθώς και η χρησιμοποίησή τους ως εμπορεύσιμα ή πάγια. Στην περίπτωση παράδοσης παγίου εντός της περιόδου διακανονισμού τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε φορολογητέες δραστηριότητες, καθώς η παράδοση αγαθού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., είναι πράξη η οποία υπάγεται στο φόρο (σχετ. η παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.).....

Ε. Υποχρεώσεις του Πωλητή

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης οι πράξεις παράδοσης των εν λόγω αγαθών είναι για τον πωλητή υπαγόμενες στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., ωστόσο μη επιβαρυνόμενες με Φ.Π.Α. αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, υφίσταται δηλαδή υποχρέωση ένταξης του πωλητή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

2. Ο πωλητής έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση ελέγχου των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 39α. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις οι ιδιώτες, οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται αποκλειστικά στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41, οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν τους παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φροντιστήρια, μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 του Κώδικα Φ.Π.Α.), καθώς και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα.

3. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του υποκείμενου και του δικαιώματος έκπτωσης του αγοραστή, δηλαδή ότι είναι ενταγμένος στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ο πωλητής έχει υποχρέωση να ζητά από τον αγοραστή κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. η εκτύπωση των «στοιχείων μητρώου» του, από την εφαρμογή «προσωποποιημένη πληροφόρηση» στο σύστημα «TAXISnet» με ημερομηνία εκτύπωσης την προηγούμενη της συναλλαγής) και να

ελέγχει τα στοιχεία ταυτοπροσωπίας αυτού ώστε να αποφεύγεται η κατάχρηση του συστήματος από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. ιδιώτες). Οι εκπρόσωποι των υποκειμένων/αγοραστών προσκομίζουν κάθε πρόσφορο μέσο για να αποδείξουν την νομιμοποίηση αυτών για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν. Σε κάθε περίπτωση αμφιβολίας του πωλητή θα πρέπει να επιβαρύνεται το φορολογικό στοιχείο με Φ.Π.Α..

Σε κάθε περίπτωση ακόμα και για συναλλαγές κάτω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) συνιστάται η εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων ή μέσω ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής στα οποία θα μπορεί να ταυτοποιηθεί ότι το πρόσωπο που εξοφλεί τη συναλλαγή είναι ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής προς τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο.

Επισημαίνεται ότι η υποχρέωση του πωλητή εξαντλείται με την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν εξετάζεται από τον πωλητή τι είδους χρήση θα γίνει από τον υποκείμενο (δηλαδή εάν είναι στα πλαίσια της δραστηριότητάς του με δικαίωμα έκπτωσης ή όχι, ή ιδιωτική).

Η χρήση του αγαθού από τον αγοραστή αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της φορολογικής διοίκησης. Για το σκοπό αυτό οι υποκείμενοι/αγοραστές που πραγματοποιούν αντίστοιχες συναλλαγές/αγορές δύναται να ελέγχονται δειγματοληπτικά και με τυχαίο τρόπο, ετησίως, κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης.

4. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, θα δημιουργηθεί κατάλληλη ηλεκτρονική εφαρμογή.

5. Στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο πωλητής για τις παραδόσεις αγαθών που εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, δεν χρεώνει Φ.Π.Α. και αναγράφει την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Στην περίπτωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. βάσει της οποίας προβλέπεται η μη επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. θα αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο η ειδικότερη αυτή διάταξη.

Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών για μερικά από τα οποία υπάρχει υποχρέωση επιβάρυνσής τους με Φ.Π.Α. ο πωλητής έχει υποχρέωση να αναγράφει διακριτά στο ίδιο φορολογικό στοιχείο την επιβάρυνση του κάθε αγαθού με Φ.Π.Α. ή την εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 39α αντίστοιχα, καθώς και το σύνολο της φορολογητέας αξίας για την οποία τελικά εφαρμόζεται η παρ. 5 του άρθρου 39α. Στην περίπτωση αυτή η υποχρεωτική αναγραφή της ένδειξης «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής» στο φορολογικό στοιχείο αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που αναλογούν στη φορολογητέα αξία για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α.

.....

7. Η φορολογητέα αξία των παραδόσεων αγαθών που υπάγονται στην παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. συμπληρώνεται στον κωδικό «349» της δήλωσης Φ.Π.Α. (σχετ. η εγκύκλιος ΠΟΛ 1082/2015).

ΣΤ. Υποχρεώσεις του Αγοραστή

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης, η απόκτηση των εν λόγω αγαθών από τον αγοραστή (υποκείμενο σε κάθε περίπτωση του κανονικού καθεστώτος) αποτελεί πράξη λήπτη, δηλαδή ο τελευταίος έχει την υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω παραδόσεις με δικαίωμα έκπτωσης επίσης του φόρου αυτού, εφόσον η απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών θα χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (π.χ. φορολογητέων παραδόσεων, ενδοκοινοτικών παραδόσεων κλπ). Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. είναι σήμερα ο

κανονικός, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν τα εν λόγω αγαθά.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη συναλλαγή καταβάλλεται από τον ίδιο τον αγοραστή με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών - κωδικοί «303», «306»- όσο και των εισροών - κωδικός «366» - της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών - κωδικοί «333» και «336» - όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου - κωδικός «386» (σχετ. η εγκύκλιος ΠΟΛ 1082/2015).

3. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή με την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης» και ο λήπτης δεν έχει αρνηθεί αυτό το παραστατικό, τεκμαίρεται η δήλωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης προς τον πωλητή. Στο πλαίσιο αυτό ο λήπτης υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Φ.Π.Α. για την οικεία φορολογική περίοδο και να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί. Για τον τρόπο καταβολής του φόρου από τον αγοραστή επίσης μαινούνται τα εξής:

i. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε δραστηριότητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, αυτός υποχρεούται να αναγράψει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. μόνο στο σκέλος των εκροών της δήλωσης Φ.Π.Α. προκειμένου να τον καταβάλει (κωδικοί «303», «306», «333», «336» της δήλωσης Φ.Π.Α.).

ii. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται από κοινού για την πραγματοποίηση των ανωτέρω πράξεων, ήτοι δεν υπάρχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, το ποσό προς έκπτωση τελικά προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro-rata) που προβλέπεται στο άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Στην περίπτωση αυτή το ποσό του φόρου που δεν εκπίπτει αναγράφεται στον κωδικό «411» της δήλωσης Φ.Π.Α..

iii. Εάν ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ή νομικό πρόσωπο που δεν υπόκειται στο φόρο, ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 και εσφαλμένα δεν χρεώθηκε Φ.Π.Α., έχει υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω συναλλαγές, με δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ως έκτακτη), μόνο εφόσον δεν εκδοθεί συμπληρωματικό τιμολόγιο από τον πωλητή με Φ.Π.Α..

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών

4. Σε περίπτωση που ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39α ληφθούν τιμολόγια με Φ.Π.Α., από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, επισημαίνεται ότι για το Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του Κώδικα Φ.Π.Α. για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται σε κάθε περίπτωση νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και

οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο οι πράξεις αυτές επιβαρύνθηκαν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται από σχετική διάταξη και εξ' αυτού του λόγου δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης επί ποσού φόρου που εξοφλήθηκε ως μη οφειλόμενο βάσει του νόμου (σχετ. η δικαστική απόφαση του δικαστηρίου της Ε.Ε. στην υπόθεση C-564/15). Ο λήπτης του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή πρέπει καταρχήν να αιτηθεί στον πωλητή την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1052/2017.

Ζ. Λοιπά θέματα

1. Οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών χωρίς να επιβαρύνουν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας λανθασμένα τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν συμπληρωματικά τιμολόγια μόνο για Φ.Π.Α.. Αντίστοιχα οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών επιβαρύνοντας τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α. έχοντας εφαρμόσει λανθασμένα τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια, μόνο για Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1052/2017.

2. Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις που εντάσσονται στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν, δικαιούνται επιστροφής για το φόρο των εισροών που ορθά επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και δεν είναι δυνατό να συμψηφίσουν, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τις ΠΟΛ 1090/2012, 1067/2013, 1073/2004.

Επισημαίνεται ότι το αίτημα επιστροφής μπορεί να υποβάλλεται ανά φορολογική περίοδο ανεξαρτήτως του είδους των εισροών (π.χ. εμπορεύσιμα έως 31.7.2017, πάγια, δαπάνες, έξοδα) με την επιφύλαξη της παραγραφής της σχετικής αξίωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

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, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. 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 κατά την πάγια νομολογία και ειδικότερα τις υπ' αριθ. 3108/1996, 2054/1995 και 1148/1994 αποφάσεις ΣτΕ, κρίθηκε ότι η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την

πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση του συνόλου των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα αγόρασε κατά το χρονικό διάστημα από 01.07.2023 έως 31.12.2023:

α) από την επιχείρηση κινητά τηλέφωνα, κονσόλες για παιχνίδια και tablet καθαρής αξίας 242.182,47 ευρώ πλέον ΦΠΑ 58.135,95 ευρώ, β) από την επιχείρηση κινητά τηλέφωνα, καθαρής αξίας 862,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 206,88 ευρώ και γ) από την επιχείρηση κινητά τηλέφωνα, καθαρής αξίας 263,63 ευρώ πλέον ΦΠΑ 63,27 ευρώ.

Επίσης η προσφεύγουσα αγόρασε κατά το χρονικό διάστημα από 01.01.2024 έως 31.03.2024 από την επιχείρηση κινητά τηλέφωνα, κονσόλες για παιχνίδια και tablet καθαρής αξίας 261.261,31 ευρώ πλέον ΦΠΑ 62.702,65 ευρώ.

Επειδή, στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι το σύνολο των κινητών τηλεφώνων, ταμπλετών, φορητών υπολογιστών και κονσολών για παιχνίδια, τα οποία αγόρασε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση αφορά σε συστατικά μέρη και εξαρτήματά τους τα οποία αυτή συνέθεσε και πούλησε ως έτοιμα προϊόντα, γεγονός που αποδεικνύεται από την αναγραφή εντός παρενθέσεως επί των τιμολογίων που εξέδωσε η πωλήτρια επιχείρηση προς την προσφεύγουσα της ένδειξης (SP), ήτοι spare parts.

Επειδή, ωστόσο, από το περιεχόμενο της ΠΟΛ 1150/2017 προκύπτει ότι οι διατάξεις των παρ. 5 και 6 του κώδικα ΦΠΑ εφαρμόζονται και τα φορολογικά στοιχεία δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ εάν, εκτός των άλλων, **αφορούν αγαθά που παραδίδονται μεμονωμένα ή ως ενιαίο σύνολο**, τα οποία κατατάσσονται στους κατωτέρω κωδικούς του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (Συνδυασμένη Ονοματολογία – Σ.Ο., καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το 2017 με τον εκτελεστικό κανονισμό 1821/2016/6.10.2016):

Κινητά τηλέφωνα «85171200»

Κονσόλες για παιχνίδια «95045000»

Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές «84713000».

Επειδή, η περιγραφή του είδους των αγαθών στα ΤΔΑ εκδόσεως των προμηθευτριών επιχειρήσεων της προσφεύγουσας αφορά σε κινητά τηλέφωνα και όχι σε επί μέρους εξαρτήματα αυτών, με την αναλυτική περιγραφή του κάθε εξαρτήματος ξεχωριστά, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 9 παρ. 1 περ. στ' του ν. 4308/2014 και επομένως δεν τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επιπλέον, η αναγραφή της τιμής μονάδας αντιστοιχεί, ως προς το ύψος της, σε όλες τις περιπτώσεις σε τίμημα αγοράς κινητού τηλεφώνου και όχι σε εξάρτημα αυτού

Ως εκ τούτου ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος **δεν γίνεται δεκτός**.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στην παρ. ΣΤ. 4 της ΠΟΛ 1150/2017 ορίζεται ότι: «4. Σε περίπτωση που ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του **άρθρου 39α** ληφθούν τιμολόγια με Φ.Π.Α., από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, επισημαίνεται ότι για το Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του Κώδικα Φ.Π.Α. για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται σε κάθε περίπτωση νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο οι πράξεις αυτές επιβαρύνθηκαν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται από σχετική διάταξη και εξ' αυτού του λόγου δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης επί ποσού φόρου που εξοφλήθηκε ως μη οφειλόμενο βάσει του νόμου (σχετ. η δικαστική απόφαση του δικαστηρίου της Ε.Ε. στην υπόθεση C-564/15). **Ο λήπτης του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή πρέπει καταρχήν να αιτηθεί στον πωλητή την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1052/2017».**

Ως εκ τούτου ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος **δεν γίνεται δεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία και την επικύρωση των με αριθμόκαιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01.02.2023-31.12.2023 & 01.01.2024-31.03.2024 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεης επιχείρησης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01.02.2023-31.12.2023

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ υπ' αριθ.

Ποσό καταλογισμού: 83.345,89 ευρώ.

Φορολογική περίοδος 01.01.2024-31.03.2024

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ υπ' αριθ.

Ποσό καταλογισμού: 42.838,32 ευρώ.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.