

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΚΑΤΑ ΤΟ ΟΡΘΟΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΥΨΟΥΣ 26.604,33€ ΑΝΤΙ ΤΟΥ ΠΟΣΟΥ 20.604,33€ ΠΟΥ ΕΚ ΠΑΡΑΔΡΟΜΗΣ ΓΡΑΦΗΚΕ ΣΤΗ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ ..... ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01.01.2023 – 30.06.2023 (ΣΕΛ 37)



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28.02.2025

Αριθμός απόφασης: 320

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ:** ....., κατά: α) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.10.2021 – 31.12.2021**, β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.12.2022** και γ) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 – 30.06.2023** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

7. Το από **14.10.2024** συμπληρωματικό ηλεκτρονικό αρχείο της προσφεύγουσας που αναρτήθηκε στο elenxis (ID .....).

8. Την υπ'αρ. .... πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας του ως άνω συμπληρωματικού αρχείου προς τη Δ.Ο.Υ. ....

9. Την από .....**2024** έκθεση επανελέγχου επί της αναπομπής της υπόθεσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

**10.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....**10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.10.2021 - 31.12.2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο από 4.065,68€ σε 2.891,78€, ήτοι κατά 1.173,90€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση Φ.Π.Α. ποσού 1.173,90€ αγορών εμπορευμάτων (α' υλών) ύψους 9.030,00€ σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/2000.

-Με τη με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022-31.12.2022**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 4.739,42€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 33.565,88€ πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 16.782,94€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 50.348,82€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ύψους 71.098,90€ προς αλλοδαπές επιχειρήσεις (ιταλικές, ρουμανική) (όπως αποτυπώνονται στις σελ. 12 - 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου), για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) χωρίς ΦΠΑ και επιβαρύνθηκαν βάσει ελέγχου με ΦΠΑ 13% ύψους 9.242,85€, ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, β) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1203/2016 για εξαγωγές ύψους 27.850,00€ προς επιχειρήσεις τρίτων χωρών (Ουκρανία, Σερβία) (όπως αποτυπώνονται στις σελ. 12 - 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 13% ύψους 3.620,50€, γ) εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ συνολικού ύψους 101.116,85€ (όπως αποτυπώνονται στις σελ. 13 - 14 της οικείας έκθεσης ελέγχου) χωρίς να λάβει Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2015 και 1142/2017 και επιβαρύνθηκαν βάσει ελέγχου με ΦΠΑ 24% ύψους 24.268,05€ και δ) δεν δικαιούται μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση ύψους **1.173,90€**.

-Με τη με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 - 30.06.2023**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν αναγνωρίσθηκε υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή ύψους 6.938,67€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 17.736,22€ πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 8.868,11€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 26.604,33€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α)

δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1203/2016 για εξαγωγές ύψους 13.000,00€ προς τρίτη χώρα (σελ. 12 – 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου) για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) χωρίς ΦΠΑ και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 13% ύψους 1.690,00€, β) εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ συνολικού ύψους 76.022,77€ (σελ. 13 – 14 της οικείας έκθεσης ελέγχου) χωρίς να λάβει Ειδικά διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2015 και 1142/2017 και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24% ύψους 18.245,47€ και γ) δεν δικαιούται μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση ύψους 4.739,42€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 12.09.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αρ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

-Αναιτιολόγητα η φορολογική διοίκηση δεν αναγνώρισε το δικαίωμα απαλλαγής ΦΠΑ των εν λόγω πωλήσεων προς τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, Ε.Ε. και τρίτων χωρών για τις οποίες εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους (01.10.2021-30.06.2023). Ανήρτησε δε στην οικεία πλατφόρμα του πληροφοριακού συστήματος elenxis συμπληρωματικό ηλεκτρονικό αρχείο (ID .....): α) με τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε σε χώρες της Ε.Ε (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) με συνοδευτικά έγγραφα (CMR, στοιχεία πληρωμών, ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ αυτής και των πελατών της) β) με τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε σε τρίτες χώρες (εξαγωγές) με συνοδευτικά έγγραφα (στοιχεία πληρωμών, έγγραφα πιστοποίησης των εξαγωγών) και γ) τιμολόγια αγορών προμηθευτών της, για τις υπό κρίση συναλλαγές της, τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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, στο άρθρο 76 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, σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»**

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

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

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

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

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

στο άρθρο 13 ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α)στο εσωτερικό της χώρας, β) .....

6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

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

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

στο άρθρο 16 ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28...».

στο άρθρο 24 ότι: «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...»

στο άρθρο 28 ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ)...

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' , καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

στο άρθρο 30§1 ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....»

**Επειδή,** σύμφωνα με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της Διοίκησης της ΑΑΔΕ «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912”»:

«.....Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ  
α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

.....

### Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.

**Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ» επισημαίνεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

- α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.
- β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.
- γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
- δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

**Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.**

**3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:**

- α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.
- β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και
- γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

**4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:**

- α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. την περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

5. Ελεγκτικές διαδικασίες. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Υ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Τ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα ΣΤ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

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

«**ΤΜΗΜΑ 2<sup>Α</sup>** Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις (Άρθρα 138 έως 142 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ)

**Άρθρο 45α**

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

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

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος· και ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β)

και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

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

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

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

α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

β) τα ακόλουθα έγγραφα:

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο

προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26).

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

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

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

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1170/25.06.14 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής διασάφησης εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα -Δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή» ορίζονται τα κάτωθι:

«Α. Με τη θέση σε παραγωγική λειτουργία του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS -Export Control System) στο Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα Τελωνείων ICISnet, οι διατυπώσεις εξαγωγής, από 02.04.2012, πραγματοποιούνται ηλεκτρονικά και η επικοινωνία μεταξύ των τελωνειακών αρχών (Τελωνείο Εξαγωγής και Τελωνείο Εξόδου) και των οικονομικών φορέων πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής ηλεκτρονικών μηνυμάτων για όλες τις φάσεις επιτήρησης του καθεστώτος της εξαγωγής.

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο τελωνείο εξαγωγής που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται για την εξαγωγή. Η βεβαίωση και η φυσική επιτήρηση του εμπορεύματος που εγκαταλείπει το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. διενεργείται από το τελωνείο εξόδου που είναι το τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (είτε στη χώρα μας είτε σε άλλο Κράτος Μέλος).

Με την καθιέρωση της διαδικασίας υποβολής της διασάφησης εξαγωγής ηλεκτρονικά επήλθε αλλαγή στον τρόπο επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος και ως εκ τούτου στο δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε.

Συγκεκριμένα, το αντίτυπο 3 του ΕΔΕ εξαγωγής αντικαταστάθηκε με την εκτύπωση του μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής», με το οποίο ενημερώνεται ο εξαγωγέας ότι έχει ολοκληρωθεί η εξαγωγή του...»

**Επειδή**, με το υπ' αρ. πρωτ Δ19Α 5013811ΕΞΕΔΥΟ έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Οδηγίες για

την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο ICISnet - Αντικατάσταση της αριθ. Δ19Α 5012006 ΕΞ2012/12-3-12ΔΥΟ, «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων - ICISnet», καταργήθηκε η θεώρηση από τα τελωνεία της εκτύπωσης του μηνύματος IE599 η οποία είχε καθιερωθεί με την προγενέστερη όμοιά της. Ως εκ τούτου, η εν λόγω εκτύπωση τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε με τα λοιπά προβλεπόμενα από τις κείμενες διατάξεις στοιχεία που δικαιολογούν την έκδοση του τιμολογίου με απαλλαγή από ΦΠΑ.

Β. Στα πλαίσια της απλούστευσης των τελωνειακών διαδικασιών εξαγωγής και της διευκόλυνσης των εξαγωγέων, κατέστη δυνατή, με την συνδρομή της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η δημιουργία σχετικής εφαρμογής στο υποσύστημα ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, μέσω της οποίας, οι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. έχουν τη δυνατότητα άντλησης στοιχείων διασαφήσεων εξαγωγής που αντιστοιχούν σε ένα ΑΦΜ για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Γ. Κατά συνέπεια, παρέχεται πλέον η δυνατότητα στις αρμόδιες ΔΟΥ, μέσω της εν λόγω ηλεκτρονικής εφαρμογής, όπως περιγράφεται αναλυτικά στη συνέχεια, λήψης όλων των απαιτούμενων πληροφοριών από συγκεκριμένα πεδία των υποβληθέντων διασαφήσεων προκειμένου να προβούν στις δικές τους περαιτέρω ενέργειες αναφορικά με την εφαρμογή των περί ΦΠΑ διατάξεων.....

Επειδή, με την ΠΟΛ 1203/2016 με θέμα: «Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή» ορίζεται:

**Άρθρο 1 «Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή – εξαγωγέα»**

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται: α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα. β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. 2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε δύναται να

εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης) από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη. γ) **Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνιακό έδαφος της Ε.Ε όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet.** Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνιακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνιακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνιακό έδαφος της Ε.Ε το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνιακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε. δ) **Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.**

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνιακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

**Επειδή με την ΠΟΛ 1199/24-07-2002, με θέμα: «Εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της οριστικής εξαγωγής των αγαθών για την απαλλαγή του Φ.Π.Α., σε περιπτώσεις απώλειας του αντιτύπου 3 του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), ορίζεται ότι: «..... στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις αποδεδειγμένης απώλειας του οικείου αντιτύπου 3 του Ε.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του εξαγωγέα, εφόσον επιβεβαιώνεται από τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών, να γίνεται δεκτή σε συνδυασμό με τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία :** α) Αντίγραφο του Τιμολογίου πώλησης, που

εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θεωρημένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής και φέρει την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ». β) Φωτοαντίγραφο του αντιτύπου αριθμ. 1 του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής θεωρημένο από το Τελωνείο εξαγωγής και το οποίο είχε εκδοθεί με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΞΑΓΩΓΕΑ». γ) Το σχετικό αποδεικτικό της Τράπεζας που μεσολάβησε για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης εξαγωγής. δ) Τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών . ε) Θεωρημένο φωτοαντίγραφο, στο οποίο έχει συνταχθεί πράξη εξόδου των εμπορευμάτων από το Τελωνείο εξόδου, του αντιτύπου αριθμ. 5 της Δήλωσης Διαμετακόμισης ή του αποκόμματος του φύλλου Νο 2 (θέσεις 18 - 28) του Δελτίου TIR μαζί με το τον αριθμό του φύλλο Νο 1 ή του αντιτύπου Ε του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής. Το φωτοαντίγραφο αυτό θα ζητείται με αίτηση του εξαγωγέα, από το αρμόδιο Τελωνείο εξαγωγής ή αναχώρησης. στ) Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της εξαγωγής ο έλεγχος (π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην Τρίτη χώρα, θεωρημένο από την αρμόδια αρχή).....».

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

#### **Άρθρο 7**

**Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής**

**1.Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.**

**Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.**

**2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής**

με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Επειδή, εν προκειμένω πρόκειται για εταιρία που κατά τα υπό κρίση έτη δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών με έδρα στις ....., και τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. .... αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή φόρου ποσού 7.090,00€ με την με αρ. .... δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.06.2023-30.06.2023 (κωδ.503 ποσό 7.090,00€).

Στο πλαίσιο των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της με αριθμό 0.3024/24-03-2023 οδηγίας του Β τμήματος της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) της ΑΑΔΕ, η φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, τα με αρ.πρωτ: .. και με αρ..... αιτήματα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 του Ν.5104/2024 με τα οποία της ζητήθηκαν εντός της προθεσμίας των δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση τους, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία, φορτωτικά έγγραφα, παραστατικά διακίνησης αυτών και τα σχετικά τραπεζικά έγγραφα, για τα σχετικά Δελτία Απαλλαγής ΦΠΑ που αφορούν τις κάτωθι δαπάνες, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές και πωλήσεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ βάσει της ΠΟΛ 1167/2015.

#### A. ΔΑΠΑΝΕΣ

A/A	Λογαριασμός	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Παραστατικό	Απολογία Κίνησης	ΧΡΕΩΣΗ Περιόδου	ΦΠΑ
1	20-00-00-0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	.....	.....	23836,60	0,00
2	20-00-00-0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	.....	.....	19109,00	0,00
3	20-00-00-0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	.....	.....	18915,00	0,00
4	20-00-00-0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	.....	.....	13.785,25	0,00

5	28-00-00-0000	ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΑΓΟΡΕΣ ΕΣΩΤ. ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	.....	.....	13598,48	0,00
6	20-00-00-0036	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 13%	.....	.....	9.030,00	1.173,90
7	20-00-00-0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	.....	.....	11678,56	0,00

## Β.ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2022-31.12.2022

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ
8	.....	.....	20.470,00
9	.....	.....	20.200,00
12	.....	.....	13.325,00
14	.....	.....	12.288,00
15	.....	.....	4.815,90
		ΣΥΝΟΛΟ	71.098,90

## Γ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ (εξαγωγές)

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2022-31.12.2022

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ
10	.....	.....	14.224,00
11	.....	.....	13.626,00
		ΣΥΝΟΛΟ	27.850,00

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2023-30.06.2023

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ
13	.....	.....	13.000,00

## Δ. ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ βασει ΠΟΛ 1167/2015

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2022-31.12.2022

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ
16	.....	.....	3.422,70

17	.....	.....	37.018,08
18	.....	.....	60.675,97
		ΣΥΝΟΛΟ	101.116,75

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2023-30.06.2023

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ
19	.....	.....	39.925,54
20	.....	.....	22.153,28
21	.....	.....	11.903,83
22	.....	.....	2.040,12
		ΣΥΝΟΛΟ	76.022,77

Ωστόσο στα ως άνω αιτήματα χορήγησης πληροφοριών η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στην διάθεση της φορολογικής αρχής τα ανωτέρω τιμολόγια και δικαιολογητικά. Προς τούτο εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Την 14.10.2024 η προσφεύγουσα μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ανήρτησε συμπληρωματικό ηλεκτρονικό αρχείο στην οικεία εφαρμογή του πληροφοριακού συστήματος elenxis (ID ..... ) με: α) με τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε σε χώρες της Ε.Ε (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) με σχετικά συνοδευτικά έγγραφα (CMR, στοιχεία πληρωμών, ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ αυτής και των πελατών της), β) με τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε σε τρίτες χώρες (εξαγωγές) με σχετικά συνοδευτικά έγγραφα (στοιχεία πληρωμών, έγγραφα πιστοποίησης των εξαγωγών) και γ) τιμολόγια αγορών προμηθευτών της, για τις υπό κρίση συναλλαγές της, τα οποία δεν είχε θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο.

Προς τούτο στις 17.01.2025, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικώς στη Δ.Ο.Υ. .... η με αρ. .... απόφαση αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας του από 14.10.2024 υποβληθέντος συμπληρωματικού ηλεκτρονικού αρχείου (ID ..... ) της προσφεύγουσας, προκειμένου η φορολογική αρχή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση και εν συνεχεία να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα, εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 και στην παρ. 3 του Κεφ. Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Παράλληλα στην προσφεύγουσα στάλθηκε η με αρ. πρωτ. ... κλήση σε ακρόαση άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (Α' 58/19-04-2024) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.», σε συνδυασμό με το άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1140B/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκειμένου να υποβάλλει γραπτό υπόμνημα εξηγήσεων επί των προβαλλόμενων λόγων της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής και σχετικά με τα νέα στοιχεία, που υποβλήθηκαν με την αρ. ID...../14.10.2024 προσφυγή, που θα αναρτηθεί ηλεκτρονικά στην ψηφιακή εφαρμογή της υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της στον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε., το αργότερο εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από τη λήψη της παρούσας.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα ανήρτησε στις 26.02.2025 με ID .... τις έγγραφες απόψεις της σχετικά με τα νέα στοιχεία, που υποβλήθηκαν με την αρ. ID...../14.10.2024 προσφυγή της.

Σε εκτέλεση της παραπάνω πράξης αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. ...., ανήρτησε ηλεκτρονικά στο ELENXIS τη με ID... /..2025 έκθεση επανελέγχου επί της αναπομπής με τις διαπιστώσεις ελέγχου ως προς τα νέα στοιχεία, όπου παρατίθενται τα κάτωθι:

#### **Ως προς την αξιολόγηση των νέων στοιχείων**

##### **A.Δαπάνες**

#### **Ως προς τις δαπάνες του ανωτέρω πίνακα από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:**

**1)** Τα εν λόγω παραστατικά με α/α 1,2,3,4,5 και 7 του ανωτέρω πίνακα ορθώς εκδόθηκαν χωρίς Φ.Π.Α, βάσει της ΠΟΛ.1167/2015. Τα φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνονται στις αναφορές παραστατικών εξόδων της προσφεύγουσας, στην ψηφιακή πλατφόρμα myData.

Από το υποσύστημα Taxis προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα εγκρίθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Άρτας η χρήση του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) με τις αποφάσεις ..... με τις οποίες της χορηγήθηκαν όρια απαλλαγής από το Φ.Π.Α ποσών 143.581,34€, 124.045,00€ και 136.860,85€ αντίστοιχα και τα εν λόγω τιμολόγια εμπίπτουν στα ανωτέρω όρια απαλλαγής.

**2)** Όσον αφορά το (με α/α 6 του πίνακα) τιμολόγιο Νο ..... σειράς Δ, από τη φορολογική αρχή αναγνωρίστηκε προς έκπτωση φόρος 1.173,90€ δαπάνης που αφορούσε αγορά εμπορευμάτων (α' υλών) ύψους 9.030,00€ για την οποία έλαβε η προσφεύγουσα το με αρ. Δ1/..... της προμηθεύτριας εταιρίας με την επωνυμία «.....»

- Το εν λόγω τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της.

- Επί του σώματος του τιμολογίου αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων:

.....

- Από την καρτέλα του προμηθευτή και από τα τραπεζικά έγγραφα προκύπτουν πληρωμές ποσών 2.160,00€, 2.030,00€, 4.000,00€ και 2.000,00€ την 07/01/2022, 10/01/2022, 11/01/2022 και 31/01/2022 αντίστοιχα.

- Το τιμολόγιο περιλαμβάνεται στις αναφορές παραστατικών εξόδων της, στην ψηφιακή πλατφόρμα myData.

Συνεπώς κατά τη φορολογική περίοδο 01.10.2021-31.12.2021 δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση της υπηρεσίας μας η με αρ. .... προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021-31.12.2021 πρέπει να ακυρωθεί και να τροποποιηθεί η με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022, ως προς τη διόρθωση του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου κατά το ορθόν σε 4.065,68€ από 2.891,79€ βάσει του ελέγχου, κατόπιν αναγνώρισης του φόρου 1.173,90€ δαπάνης προηγούμενης περιόδου.

## **Β.ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01.01.2022-31.12.2022**

Επειδή, όπως, διαπιστώθηκε, από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) φρούτων και λαχανικών συνολικής αξίας 71.098,90€ κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022, για τις οποίες εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια (INVOICES), χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α.

**1) Για το παραστατικό με α/α 8 του πίνακα - τιμολόγιο πώλησης Νο .... έκδοσης της προσφεύγουσας προς τον πελάτη της με την επωνυμία «..... που αφορούσε την πώληση 20.470 kg (χιλιόγραμμων) KIWI (ακτινιδίων) καθαρής αξίας 20.470,00€ χωρίς ΦΠΑ:**

- Το τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία

- Ο ΑΦΜ του πελάτη της προσφεύγουσας ήταν έγκυρος στο σύστημα VIES.

- Το τιμολόγιο έχει συμπεριληφθεί στον με αριθμό .... ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της περιόδου Μαρτίου 2022.

- Για την μεταφορά των αγαθών προσκομίσθηκαν αποδεικτικά μεταφοράς CMR των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ (Ιταλία). Στο CMR αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης ‘...’ και ως τόπος παραδόσεως η διεύθυνση «.....». Επί του CMR αναγράφονται ως επισυναπτόμενα έγγραφα: δελτίο αποστολής ....., που η προσφεύγουσα προσκόμισε, όχι όμως και οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων με τα οποία έγινε η διακίνηση. Επιπλέον, η αναγραφόμενη στο CMR

ποσότητα 22.034 kg KIWI (ακτινίδια) δεν συμφωνεί με το Νο .... Τιμολόγιο (INVOICE) στο οποίο αναγράφονται 20.470 kg KIWI (ακτινίδια) αλλά ούτε με τα αναγραφόμενα κιλά στο παραστατικό Νο .... (Proforma Invoice) 20.000 κιλά KIWI (ακτινίδια). Το CMR δεν φέρει υπογραφή του εμπλεκόμενου παραλήπτη (αγοραστή).

- Τη μεταφορά ανέλαβε η εταιρία με την επωνυμία «..... με Δ.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της με αριθμούς κυκλοφορίας .....

- Την ευθύνη και το κόστος αποστολής των παραπάνω αγαθών ανέλαβε η αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία «.....» και πραγματοποίησε αυτή με μεταφορική εταιρία δικής της επιλογής.

-Με το με αρ.πρωτ. .... αίτημα της φορολογικής αρχής ζητήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών, ή στοιχεία πληρωμής που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε.

Βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στην Ιταλία.

Περαιτέρω, το από 21/03/2023 ειδοποιητήριο εισερχόμενου εμβάσματος ποσού 17.200,00€ φέρει τη σημείωση «remittance information: FATTURA PROFORMA NR ...».

Συνεπώς το εν λόγω τιμολόγιο δεν προκύπτει να εξοφλήθηκε ολοσχερώς, καθόσον τέθηκαν τραπεζικά έγγραφα μόνον για τη μερική εξόφλησή του.

- Το Τιμολόγιο πώλησης – Δελτίο Αποστολής με ημερομηνία 21/03/2022 αξίας 20.470,00€ δεν αξιοποιήθηκε καθώς δεν έφερε αριθμό.

Καθόσον, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε θαλάσσια φορτωτική ή άλλο φορτωτικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στην Ιταλία, δεν αναγνωρίσθηκε από τη φορολογική αρχή το δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ 13% των εκροών ύψους 20.470,00€ για την πώληση ακτινιδίων 20.470 kg (χιλιόγραμμα) που κρίθηκε ως πραγματοποιηθείσα στο εσωτερικό της χώρας.

**2) Για το παραστατικό με α/α 9 του πίνακα- τιμολόγιο πώλησης Νο .... έκδοσης της προσφεύγουσας προς τον πελάτη της με την επωνυμία «..... που αφορούσε την πώληση 20.200 kg KIWI (ακτινιδίων) αξίας 20.200,00€ χωρίς ΦΠΑ:**

- Το τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία

- Ο ΑΦΜ του πελάτη της προσφεύγουσας ήταν έγκυρος στο σύστημα VIES.
  - Το τιμολόγιο έχει συμπεριληφθεί στον με αριθμό ..... ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της περιόδου Μαρτίου 2022.
- Για την μεταφορά των αγαθών προσκομίσθηκαν έγγραφο μεταφοράς CMR των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ (Ιταλία).
- Στο CMR αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης «.. και ως τόπος παραδόσεως η διεύθυνση ....
  - Επί του CMR αναγράφονται ως επισυναπτόμενα έγγραφα: δελτίο αποστολής ....., το οποίο η προσφεύγουσα προσκόμισε, όχι όμως και οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων με τα οποία έγινε η διακίνηση. Επιπλέον, τα αναγραφόμενα στο CMR 22.048 kg kiwi (ακτινίδια) και 56 bins (κάδοι) δεν συμφωνούν με την ποσότητα που αναγράφεται στο Νο ... τιμολόγιο (INVOICE) 20.200 kg KIWI (ακτινιδίων) αλλά ούτε και με τις αναγραφόμενες ποσότητες του παραστατικού Νο ....(Proforma Invoice) 22.000 KG (χιλιόγραμμα) KIWI (ακτινίδια) και 3.000 bins (κάδοι). Το CMR δεν φέρει υπογραφή του εμπλεκόμενου παραλήπτη (αγοραστή).
  - Τη μεταφορά ανέλαβε η εταιρία με την επωνυμία «... με Δ.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της με αριθμούς κυκλοφορίας ...
  - Την ευθύνη και το κόστος αποστολής των παραπάνω αγαθών ανέλαβε η αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία «....» και πραγματοποίησε αυτή με την μεταφορική εταιρία «..», όπως προκύπτει από το με αριθμό TIM-.... τιμολόγιο μεταφοράς αξίας 3.100,00€.
  - Με το με αρ. πρωτ. .... αίτημα της φορολογικής αρχής ζητήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών, ή στοιχεία πληρωμής που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε.
- Βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στη Ιταλία.
- Περαιτέρω, το από .. ειδοποιητήριο εισερχόμενου εμβάσματος ποσού 25.000,00€ φέρει τη σημείωση «remittance information: ..» κι ως εκ τούτου αποδεικνύεται, καταρχήν, η απόδοση του τιμήματος.
  - Επιπλέον, από το με ημερομηνία 17/03/2022 «Πιστοποιητικό συμμόρφωσης προς τις προδιαγραφές εμπορίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα νωπά οπωροκηπευτικά που αναφέρεται στα άρθρα 12, 13 και 14» προκύπτουν 56 κιλά bins (κάδοι).

- Το δε τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής με ημερομηνία 17/03/2022 αξίας 20.200,00€ δεν αξιοποιήθηκε, καθώς δεν έφερε αριθμό.

Καθόσον από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε θαλάσσια φορτωτική ή άλλο φορτωτικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στην Ιταλία, δεν αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή το δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ 13% των πωλήσεων ύψους 20.200,00€ ακτινιδίων 20.200 kg, που κρίθηκαν ως πραγματοποιηθείσες στο εσωτερικό της χώρας.

3) Για το παραστατικό με α/α 12 του πίνακα - τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής ΕΕ Νο ... έκδοσης της προσφεύγουσας προς τον Ιταλό πελάτη της με την επωνυμία «.....που αφορούσε την πώληση 20.500 kg KIWI (ακτινιδίων) αξίας 13.325,00€ χωρίς ΦΠΑ:

- Το τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της

- Το τιμολόγιο έχει συμπεριληφθεί στον με αριθμό ..... διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της περιόδου Οκτωβρίου 2022.

- Το τιμολόγιο δεν προσκομίστηκε στην φορολογική αρχή κατά το χρόνο του ελέγχου, αλλά ούτε και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής.

- Προσκομίστηκε τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής χωρίς αριθμό με ημερομηνία 04/10/2022 για την πώληση 20.500 kg KIWI (ακτινιδίων) αξίας 13.325,00€.

- Για τη μεταφορά των αγαθών προσκομίστηκε το στοιχείο μεταφοράς CMR των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ (Ιταλία) στο οποίο αναγράφεται το παραστατικό (invoice) με αρ. ..../04-10-2022, το οποίο δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία

- Στο CMR αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης «..» και ως τόπος παραδόσεως η διεύθυνση «VIA .....». Το CMR δεν φέρει υπογραφή του εμπλεκόμενου παραλήπτη (αγοραστή).

- Τη μεταφορά ανέλαβε η επιχείρηση της .... με Δ.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, τα με αριθμούς κυκλοφορίας ...

- Την ευθύνη και το κόστος αποστολής των παραπάνω αγαθών ανέλαβε η αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία «..... και πραγματοποίησε αυτή με μεταφορική εταιρία δικής της επιλογής

- Με το με αρ. πρωτ. .... αίτημα της φορολογικής αρχής ζητήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών, ή στοιχεία πληρωμής που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε.

Βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στη Ιταλία

Καθόσον, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε θαλάσσια φορτωτική ή άλλο φορτωτικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στην Ιταλία, δεν αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή το δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ 13% των εκροών ύψους 13.325,00€ για την ποσότητα ακτινιδίων 20.500 KG (χιλιόγραμμα), κρίθηκαν ως πωληθείσες στο εσωτερικό της χώρας.

**4) Για το παραστατικό με α/α 14 του πίνακα- τιμολόγιο πώλησης- Δελτίο αποστολής ΕΕ Νο .. έκδοσης της ελεγχόμενης προς τον Ιταλό πελάτη της με την επωνυμία ..... που αφορούσε την πώληση 21.185 kg KIWI (ακτινιδίων) αξίας 12.288,00€ χωρίς ΦΠΑ:**

- Το τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της.
- Το τιμολόγιο έχει συμπεριληφθεί στον με αριθμό ..... διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της περιόδου Οκτωβρίου 2022.
- Το τιμολόγιο δεν προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή κατά το χρόνο του ελέγχου ούτε και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
- Προσκομίστηκε α) το με αρ.../17-10-2022 τιμολόγιο (invoice), το οποίο δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της, που αφορούσε την πώληση 20.480 kg KIWI (ακτινιδίων) αξίας 12.288,00€, β) τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής χωρίς αριθμό, με ημερομηνία 17.10.2022, για την πώληση 20.480 kg KIWI (ακτινιδίων) αξίας 12.288,00€ το οποίο δεν αξιολογήθηκε γ) proforma invoice No...../14-10-2022 αξίας 12.300,00€.
- Για τη μεταφορά των αγαθών προσκομίστηκε παραστατικό μεταφοράς (CMR) των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ (Ιταλία) στο οποίο αναγράφεται το έγγραφο αρ. ..../17-10-2022 το οποίο δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία
- Στο CMR αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης «.....» και ως τόπος παραδόσεως η διεύθυνση ..... Το CMR δεν φέρει υπογραφή του εμπλεκόμενου παραλήπτη(αγοραστή).
- Τη μεταφορά ανέλαβε η εταιρία με την επωνυμία «..... με Δ.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, τα με αριθμούς κυκλοφορίας .....
- Την ευθύνη και το κόστος αποστολής των παραπάνω εμπορευμάτων ανέλαβε η αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία «..... και πραγματοποίησε αυτή με μεταφορική εταιρία δικής της επιλογής.
- Με το με αρ. πρωτ. .... αίτημα της φορολογικής αρχής ζητήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα

αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το K-M προορισμού των αγαθών, ή στοιχεία πληρωμής που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε.

Βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στη Ιταλία

Καθόσον, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε θαλάσσια φορτωτική ή άλλο φορτωτικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στην Ιταλία, δεν αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή το δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ 13% των πωλήσεων ύψους 12.288,00€ ακτινιδίων 21.185 kg, που κρίθηκαν ως πωληθείσες στο εσωτερικό της χώρας.

**5) Για το παραστατικό με α/α 15 του πίνακα - τιμολόγιο πώλησης- Δελτίο αποστολής ΕΕ Νο .... έκδοσης της προσφεύγουσας προς τον Ρουμάνο πελάτη της με την επωνυμία ....., που αφορούσε την πώληση 20.055 kg KIWI (μανταρινιών και πορτοκαλιών ) αξίας 4.815,90€ χωρίς ΦΠΑ.**

- Το τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία.
- Ο ΑΦΜ του πελάτη της προσφεύγουσας ήταν έγκυρος στο σύστημα VIES με ημερομηνία έναρξης ενδοκοινοτικών συναλλαγών την 06/10/2022.
- Δεν υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων της περιόδου Δεκεμβρίου 2022.
- Σύμφωνα με το δελτίο αποστολής Νο .../05-12-2022. η προσφεύγουσα φέρεται να παρέδωσε τα αγαθά στην ουγγρική επιχείρηση «... κατ' εντολή και για λογαριασμό του Ρουμάνου πελάτη της «....., τα δε αγαθά φέρεται να φορτώθηκαν από . και να παραδόθηκαν στο ...
- Για την μεταφορά των αγαθών προσκομίστηκε αποδεικτικό μεταφοράς CMR των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο K-M (Κροατία) κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη της «..... Στο CMR, ωστόσο, στα πεδία 16,17 και 18 δεν μνημονεύεται ποιος διενήργησε την μεταφορά. Αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης «.....» ως παραλήπτης (πεδίο 2) «... και ως τόπος παραδόσεως η διεύθυνση «..... Στο πεδίο 5 του CMR αναγράφεται ως επισυναπτόμενο έγγραφο το δελτίο αποστολής Νο .....05-12-2022. Το CMR δεν φέρει υπογραφή του εμπλεκόμενου παραλήπτη(αγοραστή)
- Την μεταφορά ανέλαβε η εταιρία με την επωνυμία «..... με Δ.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της με αριθμούς κυκλοφορίας ....

- Την ευθύνη και το κόστος αποστολής των παραπάνω αγαθών ανέλαβε η αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία «..... και πραγματοποίησε αυτή με μεταφορική εταιρία δικής της επιλογής.

- Με το με αρ.πρωτ. .... αίτημα της φορολογικής αρχής ζητήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών, ή στοιχεία πληρωμής που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε.

Βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα προς την Κροατία.

- Σχετικά με το προσκομισθέν με ημερομηνία 02/12/2022 ειδοποιητήριο εισερχομένου εμβάσματος από την «.....» ποσού 6.156,60€ από τις διενεργηθείσες στα βιβλία εγγραφές προκύπτει η εξόφληση του τιμολογίου με αριθμό ..../26-11-2022. Συνεπώς το τιμολόγιο Νο ....10-12-2022 δεν εξοφλήθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν επαληθεύεται η πραγματοποίηση της μεταφοράς της αναγραφείσας στο τιμολόγιο ποσότητας 4065 kg κλημεντινών και 15990 kg πορτοκαλιών στην Κροατία, δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ 13% των πωλήσεων ύψους 4.815,90€, που κρίθηκαν ως πραγματοποιηθείσες στο εσωτερικό της χώρας.

**Επειδή**, εν προκειμένω, για τις ως άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις η προσφεύγουσα δεν έθεσε τόσο στο στάδιο του ελέγχου όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί από την Ελλάδα και βρίσκονται στην έδρα τους.

Τα προσκομισθέντα στοιχεία μεταφοράς της κατηγορίας 1 (CMR) δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη (αγοραστή), ούτε προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών).

Επιπλέον, στα στοιχεία που προσκομίστηκαν (τιμολόγια, CMR) δεν συμφωνούν οι ποσότητες (σε κιλά) των φρούτων που αναγράφονται στα εκδοθέντα παραστατικά με τα έγγραφα μεταφοράς (CMR).

Για τις συναλλαγές μηνός Δεκεμβρίου του 2022 δεν υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Σημειώνεται πως η πλήρωση των δύο μαχητών τεκμηρίων, που ορίζονται από την εγκύκλιο Ε2019/2022, αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ).

Η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων, όπως η ταύτιση της αναγραφόμενης ποσότητας φρούτων στα τιμολόγια και τα μεταφορικά στοιχεία (cmr), η έκδοση και προσκόμιση των σχετικών τιμολογίων, η υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα προϊόντα καθαρής αξίας 71.098,90€ φορολογικής περιόδου **01.01.2022-31.12.2022** διατέθηκαν στην Ελλάδα, συνιστώντας φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 13% καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της Ε.2019/2022.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

#### **Γ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ (εξαγωγές)**

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε, από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις (εξαγωγές) φρούτων συνολικής αξίας 27.850,00€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 και 13.000,00€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2023-30.06.2023, για τις οποίες εξέδωσε τα οικεία τιμολόγια (INVOICES), χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α., αφορώντας εξαγωγές:

##### **Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.12.2022**

1) Για το παραστατικό με α/α 10 του πίνακα - τιμολόγιο πώλησης - Δελτίο αποστολής Τ.Χ. Νο ..... έκδοσης της προσφεύγουσας προς τον πελάτη της με την επωνυμία «.... που αφορούσε την πώληση 20.320 kg μανταρινιών αξίας 14.224,00€.

- Για την ίδια συναλλαγή η προσφεύγουσα προσκόμισε και το με τον αριθμό ...../28-11-2022 Τιμολόγιο (INVOICE), και επί αυτού αναγραφόταν the number of the contract (ο αριθμός σύμβασης) ..... και αφορούσε την πώληση 20.320 kg κλημεντινών αξίας 14.224,00€, το οποίο δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της.

- Ωστόσο, στο CMR ως συνοδευτικό στοιχείο αναγραφόταν το με αριθμό ....28-11-2022 Τιμολόγιο (INVOICE), καθώς και στο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών (export notification ..) αντί του τιμολογίου με αρ. ..../28-11-2022.

- Από το με αριθμό ..... τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής προκύπτει μεταφορά νωπών μανταρινιών μικτού βάρους 21.750 kg, καθαρού βάρους 20320 kg, με ταυτότητα και εθνικότητα μεταφορικού μέσου: «.....» (σχετικά πεδία 18 και 21) στο οποίο δεν αναγραφόταν το με αρ. .. Τιμολόγιο πώλησης – Δελτίο αποστολής.

Σύμφωνα δε, με τη σχετική Ο.3024/24-03-2023 οδηγία του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) της ΑΑΔΕ «το παραστατικό πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. - ΑΡΘΡΟ 24 ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.» θα πρέπει να δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής».

Στο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε., όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification», το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) του ICISnet αναγράφεται το παραστατικό (invoice) αρ..... το οποίο δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας.

Δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή της.

- Το πιστοποιητικό εξαγωγής η αρμόδια Δ/νση Αγροτικής Οικονομίας δεν ήταν ευανάγνωστο και δεν αξιοποιήθηκε.

- Από το με αρ. .... Πιστοποιητικό (PHYTOSANITARY CERTIFICATE FOR EXPORT ) προκύπτει η ποσότητα των 20.320 kg φρούτων (κλημεντινών). Το CMR δεν φέρει σφραγίδα και υπογραφή παραλήπτη (αγοραστή).

- Για την μεταφορά των αγαθών προσκομίσθηκε έγγραφο μεταφοράς CMR των αγαθών από την Ελλάδα στην Ουκρανία

- Την μεταφορά ανέλαβε η ουκρανική εταιρία «..

- Στο από 28/11/2022 συμβόλαιο με την αγοράστρια «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) αναγράφεται στο σώμα του το τιμολόγιο invoice με αρ. ...-2022 και όχι το με αρ. ....28-11-2022

Καίτοι, βάσει των άρθρων 2 και 3 της σύμβασης η προσφεύγουσα αναλαμβάνει το κόστος μεταφοράς, δεν προσκόμισε σχετικό τιμολόγιο του Ουκρανού μεταφορέα «... ούτε αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την δαπάνη μεταφοράς.

Επίσης στα βιβλία της η ελεγχόμενη δεν έχει καταχωρήσει την ουκρανική μεταφορική επιχείρηση «..... ως προμηθεύτρια επιχείρηση (λογ.50). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι την ευθύνη και το κόστος αποστολής των παραπάνω εμπορευμάτων ανέλαβε η αγοράστρια εταιρεία και πραγματοποίησε αυτή με μεταφορική εταιρεία δικής της επιλογής.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι στα προσκομισθέντα παραστατικά αναγράφεται το έγγραφο (invoice) αρ.....28-11-2022 το οποίο δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν επαληθεύεται η πραγματοποίηση εξαγωγής ποσότητας 20.320 kg κλημεντινών στην Ουκρανία και η εν λόγω συναλλαγή δεν αναγνωρίζεται ως εξαγωγή για το σύνολο της ποσότητας. Συνεπώς από από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ 13% των εκροών ύψους 14.224,00€.

**2) Για το παραστατικό με α/α 11 του πίνακα- τιμολόγιο πώλησης – Δελτίο αποστολής Τ.Χ. Νο .. έκδοσης της προσφεύγουσας προς τον Σέρβο πελάτη της «..... που αφορούσε την πώληση 22.000 kg μανταρινιών αξίας 13.626,00€.**

- Το τιμολόγιο δεν προσκομίσθηκε από τη προσφεύγουσα ούτε στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

- Το τιμολόγιο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας.

- Το τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής με ημερομηνία ..../11/2022, αξίας 13.626,00€ δεν αξιοποιήθηκε, καθώς δεν έφερε αριθμό.

- Για την ίδια συναλλαγή η προσφεύγουσα προσκόμισε το με αρ. ...25-11-2022 τιμολόγιο πώλησης (invoice) που αφορούσε την πώληση 22.000 kg κλημεντινών αξίας 13.626,00€, το οποίο δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της, ωστόσο αυτό αναγραφόταν στο CMR ως συνοδευτικό στοιχείο, καθώς και στο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών (export notification ..) και όχι το τιμολόγιο με αρ. ....-11-2022.

- Από το με αριθμό .... τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής προκύπτει η μεταφορά νωπών μανταρινιών μικτού βάρους 23545 kg, καθαρού βάρους 22000 kg, με ταυτότητα και εθνικότητα μεταφορικού μέσου «ΟΔΙΚΩΣ ....» (σχετικά πεδία 18 και 21). Στο εν λόγω παραστατικό εξαγωγής δεν αναγράφεται ποιο είναι το συσχετιζόμενο τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής.

- Στο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών «Export Notification» αναγράφεται το με αρ. ..../25-11-2022 τιμολόγιο, το οποίο δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας

- Συνυποβλήθηκαν, ακόμη, τραπεζικά έγγραφα πληρωμής ποσού 13.213,00 (σχετ.proforma invoice ../24.11.2022), το πιστοποιητικό εξαγωγής της αρμόδιας Δ/νσης Αγροτικής Οικονομίας, που δεν ήταν ευανάγνωστο και δεν αξιοποιήθηκε και το με αρ. ...-11- 2022 πιστοποιητικό (PHYTOSANITARY CERTIFICATE FOR EXPORT), απ' όπου προκύπτει η ποσότητα των 22.000 kg φρούτων (κλημεντινών).

- Για την μεταφορά των αγαθών προσκομίσθηκε έγγραφο μεταφοράς CMR των αγαθών από την Ελλάδα στην Σερβία. Το CMR δεν φέρει σφραγίδα και υπογραφή παραλήπτη (αγοραστή).

- Την μεταφορά ανέλαβε η εταιρία ....

Κατόπιν των ανωτέρω επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε το με Νο ....2022 τιμολόγιο – δελτίο αποστολής τρίτων χωρών αξίας 13.626,00€, που ήταν καταχωρημένο στα βιβλία της η εν λόγω συναλλαγή δεν αναγνωρίσθηκε από τη φορολογική αρχή ως εξαγωγή για το σύνολο της ποσότητας και επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ 13%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν.2859/2000 καθώς δεν αποδείχθηκε ότι τα αγαθά που πουλήθηκαν με το με No ... Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής απομακρύνθηκαν από την Ελλάδα.

#### **Φορολογική περίοδος 01.01.2023-30.06.2023**

Για το παραστατικό με α/α 13 του πίνακα – το με Νο ...2023 τιμολόγιο καθαρής αξίας **13.000,00€** που αφορά πωλήσεις σε τρίτες χώρες (εξαγωγές) χωρίς Φ.Π.Α. προς τον πελάτη της με την επωνυμία ... προσκομίσθηκαν από τη προσφεύγουσα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου, η εν λόγω συναλλαγή\_δεν αναγνωρίσθηκε από τη φορολογική αρχή ως εξαγωγή για το σύνολο της ποσότητας και επιβαρύνθηκε με φπα 13%, καθώς δεν αποδείχθηκε η εξαγωγή των προϊόντων κατά το άρθρο 24 του ν. 2859/2000.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, καθόσον δεν προκύπτει η έξοδος των ως άνω αναφερθέντων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ελλάδας ορθώς από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι οι πωλήσεις ύψους 27.850,00€ φορολογικής περιόδου 01.01.2022–31.12.2022 και ύψους 13.000,00€ φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023 για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) χωρίς ΦΠΑ πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, συνιστώντας φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 13% καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 24 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/28.12.2016.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

#### **Δ. ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ βάσει ΠΟΛ 1167/2015**

**Επειδή**, όπως, διαπιστώθηκε, από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε απαλλασσόμενες πράξεις βάσει της ΠΟΛ. 1167/2015 συνολικής αξίας 101.116,85€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 και 76.022,77€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2023-30.06.2023, για τις οποίες εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (ως ανωτέρω πίνακα με α/α 16-22) χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α., προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και εν προκειμένω προς την εταιρία «....

Από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με α/α 22 του πιν. - .. δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα ούτε στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

- Δεν προσκομίσθηκαν, αλλά ούτε και αναγράφονται στα τιμολόγια (του ως άνω πίνακα) τα σχετιζόμενα ειδικά διπλότυπα δελτία απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α. Πολ.1167/2015).

- Από τα τραπεζικά μέσα πληρωμής προκύπτει η ολική απόδοση του αντιτίμου της αξίας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με α/α .... και η μερική απόδοση του αντιτίμου της αξίας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για τα με α/α ....

4) Οι τραπεζικές καταβολές που διενήργησε η «....» το έτος 2023 δεν καταγράφονται στα βιβλία της προσφεύγουσας.

Συνέπεια των ανωτέρω διαπιστώσεων η φορολογική αρχή επιβάρυνε το σύνολο των εν λόγω εκροών ύψους 101.116,85€ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 και ύψους 76.022,77€ φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 30.06.2023 με ΦΠΑ 24%, καθώς, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής απαλλακτικής διάταξης του ΦΠΑ.

**Επειδή**, εν προκειμένω, δεν προσκομίστηκαν τα οικεία Ε.Δ.Δ.Α. της ΠΟΛ 1167/2015 για τα εν λόγω τιμολόγια, ορθώς από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω πωλήσεις αξίας 101.116,85€ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 και αξίας 76.022,77€ φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 30.06.2023 επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ. (24%).

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σημειώνεται, τέλος, ότι η φορολογική αρχή, στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ επισημαίνει ότι προκύπτουν ενδείξεις εικονικότητας ή και πλαστότητας, και σίγουρα όμως

μη νομιμότητας, ορισμένων εκ των υποβληθέντων εγγράφων από τη προσφεύγουσα (ProForma Invoice, cmr, κτλ).

### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....../ **14.10.2024** ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ:** ..... και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.10.2021 – 31.12.2021**,
- την **τροποποίηση** της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.12.2022**,
- την **επικύρωση** της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 – 30.06.2023** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.10.2021 – 31.12.2021**

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	1.173,90	0,00

β) Η με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.12.2022**

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	33.565,88	32.391,98
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν.4987/2022	16.782,94	16.195,99
Σύνολο φόρου για καταβολή	50.348,82	48.587,97

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 – 30.06.2023**

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	17.736,22
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ν.4987/2022	8.868,11
Σύνολο φόρου για καταβολή	26.604,33
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	24,96
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	151,33

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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.