



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη **19.05.2025**

Αριθμός απόφασης: **911**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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'58/2024), εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

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

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

4. Την από ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, β) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου,και γ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσας επιχείρηση με αντικείμενο εργασίας το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσό **15.185,93€** (προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή σε 30.432,49€ από 45.618,42€ βάσει δήλωσης).

- Με τη με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσό **15.917,96€** (προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή σε 61.541,13€ από 77.459,09€ βάσει δήλωσης).

- Με τη με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου για καταβολή 19.490,63€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσό 9.745,31€, ήτοι συνολικό ποσό **29.235,94€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν.2859/2000, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1036/2017 και το

πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ύψους 140.000,00€, χωρίς έλεγχο.

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

1) Έλλειψη αιτιολογίας και νόμιμης βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς α) την επιβολή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενες του φόρου συναλλαγές, β) την επιβολή ΦΠΑ σε πωλήσεις μη αναγνωρισθείσες ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και γ) τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ δαπανών.

2) Παράβαση νόμου (της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 18.11.2006 για το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ, των άρθρων 30 και 38 του ν.2859/2000).

3) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

4) Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

5) Κακή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου (άρθρο 32 του ν.2859/2000). Κακή εκτίμηση των αποδείξεων.

6) Παραβίαση των διδαγμάτων της κοινής πείρας.

7) Παραβίαση των αρχών του δημόσιου δικαίου (της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, της νομιμότητας).

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ 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, στο άρθρο 24 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και 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 προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το 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. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή
- β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να

παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι « ... 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ΚΦΔ 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 εμπειριστατωμένα 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».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 εμπειριστατωμένα 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 το άρθρο 36 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιον 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά,...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας,...».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική

περίοδο... 2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015), όπως τροποποιήθηκε (με τις ΠΟΛ. 1247/2015 και 1142/2017) και ισχύει, σχετικά με την διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, ορίζεται ότι: **«Άρθρο 1 Δικαιούχα πρόσωπα.** Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, 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. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές. ... **Άρθρο 6** Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.. Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. (Ε.Δ.Δ.Α.) είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8. **Άρθρο 7** Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής. «....2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ. Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.»,**Άρθρο 9** Λοιπές ρυθμίσεις. 1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου....».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου

Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή...».... 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».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.».

Επειδή, με το άρθρο 35 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

- α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες, μεταξύ άλλων, αναφορικά με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και διευκρινίστηκε σχετικά με την απόδειξη φυσικής μεταφοράς αγαθών ότι: «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 διασυνοριακή 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 συνδεόμενες 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,... 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 2 Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω. 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. γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11 Παράγραφος 1. i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β). Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο... δ. Ειδικότερα θέματα i. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ.1201/1999 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην

υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α... ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται...

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Κανονισμού 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1^η Ιανουαρίου 2020.».

Επειδή, στο άρθρο 39α. «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών»..... 5.(όπως προστέθηκε με το άρθρο 67 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/01-08-2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 01/08/2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου). 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».

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές. 6. Με απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1150/2017 παρασχέθηκαν 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 και συγκεκριμένα: «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/EK.

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....

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.1082/6.4.2015).

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 επισημαίνονται 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 τιμολόγιων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η φορολογική αρχή κατά τον διενεργούμενο έλεγχο στις εκροές της προσφεύγουσας, διαπίστωσε από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της, ότι τα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. οργανικά έσοδα της, αφορούσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών καθώς και πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας με Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1167/2015). Συγκεκριμένα διαπίστωσε:

α) Τη φορολογική περίοδοεξέδωσε τιμολόγια συνολικού ύψους **79.769,29€** χωρίς επιβάρυνση ΦΠΑ, στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, χωρίς η εν λόγω επιχείρηση να έχει εκδώσει Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1167/2015) και μάλιστα δεν είχε υποβάλει την σχετική αίτηση της παρ.1 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1167/2015 και κατ' επέκταση δεν είχε λάβει έγκριση από τον αρμόδιο Προϊστάμενο για να τύχει απαλλαγής του Φ.Π.Α. για την αγορά αγαθών από το εσωτερικό της χώρας (σελ. 48 της έκθεσης). Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή έκρινε τις ανωτέρω συναλλαγές της προσφεύγουσας φορολογητέες πράξεις και επέβαλε ΦΠΑ ύψους 10.370,00€ (με συντελεστή 13%), καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 24 παράγραφος 1 περίπτωση ζ' και 28 παράγραφος 1 περίπτωση δ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000).

β) Τη φορολογική περίοδοδιενήργησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικού ύψους **28.930,05€**, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις απαλλαγής τους, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την εγκύκλιο Ε.2019/2022. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των αγαθών εκτός της Ελλάδας για τις εξής συναλλαγές:

A/A	Παραστατικό/Ημερ/νία	Αξία σε €	Πελάτης	ΑΦΜ
1		4.205,25	.....	.....

2	.....	6.772,00	.....	.....
3	.....	6.706,42	.....	.....
4	.....	3.877,20	.....	.....
5	.....	919,60	.....	.....
6	.....	4.301,10	.....	.....
7	.....	618,75	.....	.....
8	.....	785,40	.....	.....
9	.....	744,30	.....	.....

Τη φορολογική περίοδοδιενήργησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικού ύψους **22.518,84€**, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις απαλλαγής τους, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την εγκύκλιο Ε.2019/2022. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των αγαθών εκτός της Ελλάδας για τις εξής συναλλαγές:

A/A	Παραστατικό/Ημερ/νία	Αξία σε €	Πελάτης	ΑΦΜ
1		490,00	.....	.....
2		332,40	.....	.....
3		61,00	.....	.....
4		2.603,04	.....	.....
5		190,60	.....	.....
6		367,00	.....	.....
7		387,50	.....	.....
8		417,40	.....	.....
9		336,20	.....	.....
10		466,38	.....	.....
11		498,72	.....	.....
12		841,50	.....	.....
13		4.375,60	.....	.....
14		5.290,00	.....	.....
15		5.861,50	.....	.....

Περαιτέρω, σε βάρος της προσφεύγουσας είχε εκδοθεί:

α) Για τη φορολογική περίοδοη με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας για παραβάσεις των διατάξεων του ν.4308/2014 συνέπεια του υπ αριθ. πρωτ.εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου σε μια περίπτωση και συγκεκριμένα κατά την διακίνηση αγαθών την 17.05.2020 με αποστολέα την ίδια και παραλήπτη την ρουμάνικη επιχείρηση «.....», με **Α.Φ.Μ./VAT** και μεταφερόμενο είδος

1.270 κιλά κεράσια (cherries) και 180 κιλά βερούκοκα (apricots), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5, 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ). Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, κατά τον έλεγχο εγκυρότητας Α.Φ.Μ. που διενήργησαν οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Σερρών στο σύστημα VIES, προέκυψε ότι ήταν ανύπαρκτος ο Α.Φ.Μ. της Ρουμάνικης επιχείρησης

Η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας αύξησε τις εκροές της προσφεύγουσας με την αποκρυβείσα ύλη ύψους **2.574,00€** (σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας την ως άνω περίοδο, για παρόμοιες συναλλαγές) και το ΦΠΑ αυτής με το ποσό των 334,62€ (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

β) Για τη φορολογική περίοδοη αριθμόπράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας για παραβάσεις των διατάξεων του ν.4308/2014 συνέπεια της απόέκθεσης ελέγχου ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καθόσον από τον έλεγχο που διενήργησε στις 28.07.2021, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε σε μια τουλάχιστον περίπτωση φορολογικό παραστατικό για την αγορά ροδάκινων συνολικής καθαρής αξίας **2.248,40€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5, 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ).

Η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας αύξησε τις εκροές της προσφεύγουσας με την αποκρυβείσα ύλη ύψους **2.248,40€**.

Με βάση τα προαναφερθέντα, προσδιορίστηκαν οι κάτωθι διαφορές στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο αυτών της προσφεύγουσας:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2020 - 31.12.2020		
ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΕΔΔΑ	79.769,29€	10.370,00€
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	28.930,05€	3760,00€
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ	2.574,00€	334,62€
ΣΥΝΟΛΟ	111.273,34€	14.464,62€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2021 - 31.12.2021		
ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ	2.248,40€	292,24€
ΣΥΝΟΛΟ	2.248,40€	292,24€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2022 - 31.12.2022		
ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	22.518,84€	2.927,45€
ΣΥΝΟΛΟ	22.518,84€	2.927,45€

Ακολούθως, η φορολογική αρχή κατά τον διενεργούμενο έλεγχο στις εισροές της προσφεύγουσας διαπίστωσε τα εξής:

Τη φορολογική περίοδοη προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στις εισροές της, δαπάνη αγοράς ελαστικών αυτοκινήτου αξίας 282,28€ χωρίς να υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 και χωρίς να διαθέτει μεταφορικό μέσο.

Επιπλέον προμηθεύτηκε αγαθά αξίας 2.723,20€ που εμπίπτουν στην κατηγορία αυτών που ορίζονται στην ΠΟΛ 1150/2017 και ως εκ τούτου την υποχρέωση καταβολής του φόρου την έχει η προσφεύγουσα, ήτοι ποσό 653,56 € (2.723,20 X 24%).

Τη φορολογική περίοδοσυμπεριέλαβε στις εισροές της, δαπάνες καυσίμων, αγοράς ανταλλακτικών αυτοκινήτων και έξοδα φιλοξενίας, συνολικής αξίας 1.992,91€, χωρίς να υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2859/2000.

Τη φορολογική περίοδοσυμπεριέλαβε στις εισροές της, δαπάνες καυσίμων, αγοράς ανταλλακτικών αυτοκινήτων και έξοδα φιλοξενίας, συνολικής αξίας **2.755,95€**, χωρίς να υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις διαφορές στις φορολογητέες εισροές και στο φόρο αυτών της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
3.005,48€	721,31€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1.992,91€	439,79€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2.755,95€	645,22€

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραπλανήθηκε από την αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία «.....» ότι είχε εκδώσει τα Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1167/2015) και προς τούτο εξέδωσε τα σχετικά τιμολόγια άνευ ΦΠΑ.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να εκδώσει τιμολόγια με το ΦΠΑ των εν λόγω συναλλαγών, ελλείψει των Ειδικών Διπλοτύπων Δελτίων Απαλλαγής.

Κατόπιν τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε φορολογητέες πράξεις τις εν λόγω συναλλαγές της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα, αυθαίρετα, αναιτιολόγητα και λόγω

κακής εκτίμησης των αποδείξεων και παραβίασης των διδαγμάτων της κοινής πείρας έκρινε η φορολογική αρχή, ότι οι ενδοκοινοτικές της παραδόσεις της φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 28.930,05€ ήταν φορολογητέες πράξεις (ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας), καθότι δεν απέδειξε την φυσική διακίνηση των αγαθών σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπως προβλέπεται στην εγκύκλιο Ε.2019/2022. Επισημαίνει δε, ότι την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών στις ως άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις την είχαν αναλάβει οι αντισυμβαλλόμενοι αγοραστές και οι μεταφορές έγιναν από οχήματα μεταφορικών εταιρειών που είχαν εκμισθώσει οι ίδιοι, είτε από μεταφορικά μέσα θυγατρικών εταιρειών τους.

Επειδή, για τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις της φορολογικής περιόδου, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής και συνυπέβαλε εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, την γραπτή δήλωσή του αγοραστή και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1, ήτοι υπογεγραμμένο CMR. Δεν συνυπέβαλε όμως τα τιμολόγια των μεταφορικών εταιρειών, αλλά στοιχεία σχετικά με την εξόφληση των μεταφορέων, όχι όμως τα προβλεπόμενα από την εγκύκλιο Ε 2019/2022, ήτοι τραπεζικά έγγραφα, αλλά βεβαιώσεις εξόφλησης από τους διάφορους αγοραστές.

Κατόπιν τούτου και ελλείψει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε φορολογητέες πράξεις τις εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα, αυθαίρετα, αναιτιολόγητα και λόγω κακής εκτίμησης των αποδείξεων και παραβίασης των διδαγμάτων της κοινής πείρας έκρινε η φορολογική αρχή, ότι οι ενδοκοινοτικές της παραδόσεις της φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 22.518,84€ ήταν φορολογητέες πράξεις καθότι δεν απέδειξε την φυσική διακίνηση των αγαθών όπως προβλέπεται στην εγκύκλιο Ε.2019/2022. Επισημαίνει δε, ότι την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών στις ως άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις την είχαν αναλάβει οι αντισυμβαλλόμενοι αγοραστές και οι μεταφορές έγιναν από οχήματα μεταφορικών εταιρειών που είχαν εκμισθώσει οι ίδιοι, είτε από μεταφορικά μέσα θυγατρικών εταιρειών τους.

Για την παράδοση στιςστην ιταλική επιχείρηση «.....]» προσκόμισε στη φορολογική αρχή το Τ.Π.Υ Νο με εκδότη την ελληνική μεταφορική επιχείρησημε **ΑΦΜ**, με ημερομηνία έκδοσης στις (αναγράφει ημερομηνία εκκίνησης την). Όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, η τιμολόγηση της εν λόγω μεταφοράς έγινε τον Ιούνιο του 2023 μαζί με άλλες (λόγω μη συμφωνίας ως προς το ποσό και τον τρόπο πληρωμής της ιταλικής εταιρίας και του Έλληνα μεταφορέα). Ωστόσο, η φορολογική αρχή σε διενεργούμενο έλεγχο στο οικείο πληροφοριακό σύστημα, διαπίστωσε ότι η ελληνική μεταφορική επιχείρηση δεν δήλωσε ούτε για το φορολογικό έτος 2022, αλλά ούτε και για το φορολογικό έτος 2023 ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών προς την ιταλική επιχείρηση. Κατόπιν

τούτου, κρίθηκε ότι το εν λόγω παραστατικό δεν αφορά την συγκεκριμένη συναλλαγή, η οποία πραγματοποιήθηκε τον Αύγουστο του 2022.

Για τις παραδόσεις στιςστην βουλγαρική επιχείρηση «.....» η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή κανένα στοιχείο που να πιστοποιεί ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν από την έδρα της στη Βουλγαρία. Στη συνέχεια και μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, εμφάνισε τα σχετικά CMR, ενώ δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου γραπτή δήλωση του αγοραστή. Η προσφεύγουσα, τόσο κατά το στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν αιτιολογεί για ποιον λόγο η συγκεκριμένη συναλλαγή εξοφλήθηκε από τον ΑΣ Καβασίων και όχι από τη βουλγαρική επιχείρηση. Συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη μεταφορά των αγαθών στη Βουλγαρία.

Για τις λοιπές υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις της φορολογικής περιόδου, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής και συνυπέβαλε εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τη γραπτή δήλωσή του αγοραστή και ένα αποδεικτικό στοιχεία της κατηγορίας 1, ήτοι υπογεγραμμένο CMR. Δεν συνυπέβαλε όμως τα τιμολόγια των μεταφορικών εταιρειών, αλλά στοιχεία σχετικά με την εξόφληση των μεταφορέων (βεβαιώσεις εξόφλησης από τους αγοραστές), ήτοι όχι τα προβλεπόμενα από την εγκύκλιο Ε 2019/2022 στοιχεία (τραπεζικά έγγραφα). Στις περιπτώσεις δε που χρησιμοποιήθηκαν μεταφορικά μέσα των ιδίων αγοραστών, δεν συνυπεβλήθη αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στις Κοινοτικές χώρες. Οι ταυτότητες των οδηγών και οι άδειες κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων, καθώς και τα CMR (που υπογράφηκαν εκ των υστέρων) δεν αποδεικνύουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στις Κοινοτικές χώρες.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι δαπάνες καυσίμων και ανταλλακτικών αυτοκινήτων αφορούσαν μισθωμένο κλαρκ μάρκας NISSAN από την ατομική επιχείρηση του νόμιμου εκπροσώπου της,με **ΑΦΜ** για τα έτη 2019-2029. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το με αριθμότιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.200,00€, χωρίς όμως την αντίστοιχη σύμβαση μίσθωσης καταχωρημένη στο σύστημα ταχίς. Περαιτέρω οι δαπάνες καυσίμων που αφορούσαν το εν λόγω κλαρκ πραγματοποιήθηκαν, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, τις φορολογικές περιόδους 01.01.2021 - 31.12.2021 και 01.01.2022 - 30.09.2022, ενώ το κλαρκ χρησιμοποιούνταν και το έτος 2020. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι ποσότητα καυσίμων αναλώθηκε σε λυόμενο οικίσκο σε γεννήτρια για την ηλεκτροδότηση του. Ωστόσο, το εν λόγω πάγιο (οικίσκος) φέρεται να έχει αγορασθεί την 02.08.2022 ενώ οι δαπάνες, που όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, αφορούσαν την ηλεκτροδότησή του, είναι προγενέστερες της ημερομηνίας αγοράς και ούτε προσκομίστηκε δικαιολογητικό για την κατοχή της γεννήτριας (τιμολόγιο αγοράς - μισθωτήριο κλπ). Στο δε συμφωνητικό μίσθωσης του οικείου αγροτεμαχίου που συνυποβάλει με την

υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναγράφεται αριθμός παροχής ρεύματος, κάτι που έρχεται σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της. Επίσης, την 01.10.2021 και την 18.03.2022 εμφανίζεται να αγοράζει μεγάλες ποσότητες καυσίμων diesel Premium καθαρής αξίας 563,71€, πλέον ΦΠΑ 135,29 και 1.169,29€ πλέον ΦΠΑ 278,71€ αντίστοιχα, χωρίς αποδεικτικό στοιχείο για ύπαρξη δεξαμενής. Σε κάθε περίπτωση, οι δαπάνες καυσίμων εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. ε' του ν.2859/2000 και δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες ξενοδοχείων αφορούσαν φιλοξενία πελατών της, ωστόσο η κατηγορία αυτή δαπανών εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' και δ' του ν.2859/2000 και δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι για τις δαπάνες αγοράς υπολογιστών εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ εισροών που κατέβαλε, με το αιτιολογικό ότι οι δαπάνες αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις της ΠΟΛ 1150/2017.

Ωστόσο, όπως επισημαίνεται στην εν λόγω εγκύκλιο, 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, για τον Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στην απόέκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας καθιερώνεται από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Σ.τ.Ε. 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, θέμα παραβίασης των ανωτέρω αρχών δεν τίθεται.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών του δημοσίου δικαίου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόμε αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

A) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

	ΠΟΣΟ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	30.432,49€

B) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

	ΠΟΣΟ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	61.541,13€

Γ) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

	ΠΟΣΟ
Χρεωστικό υπόλοιπο	19.490,63€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	9.745,31€
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.235,94€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2.688,15€

Επί του οφειλόμενου φόρου, 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

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

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