



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16-05-2025

Αριθμός απόφασης: 872

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : 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.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής
Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων
αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά
ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:
.....) ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **Α.Φ.Μ.**

....., με έδρα στο, Τ.Κ., κατά: 1) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, 2) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, 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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., 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 αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε φόρος για καταβολή 85.847,62 ΕΥΡΩ (57.231,74 ΕΥΡΩ κύριος φόρος πλέον 28.615,88 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας).

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε φόρος για καταβολή 53.633,40 ΕΥΡΩ (35.755,60 ΕΥΡΩ κύριος φόρος πλέον 17.877,80 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας).

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η ένταξη της προσφεύγουσας στις αξιολογημένες – προτεραιοποιημένες προς έλεγχο οντότητες. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι:

- Εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας, καθώς λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν οι παραγγελιοδοχικές πωλήσεις ως μη φορολογητέες πράξεις ενώ πρόκειται για εξαγωγές.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς η επιβολή φόρου για συναλλαγές που είναι ξεκάθαρα εξαγωγικές αποτελεί δυσανάλογο και αδικαιολόγητο βάρος για την επιχείρηση.
- Η επιχείρηση έχει υποβάλει όλα τα απαιτούμενα παραστατικά που αποδεικνύουν ότι οι εν λόγω πράξεις είναι απαλλασσόμενες.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «12. Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 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, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά. 2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 19 της 10/Π.4336/3162/10.07.1987 διευκρινίζεται ότι: «19. Πράξεις που λογίζονται ως παραδόσεις αγαθών. Εκτός από τις συμβάσεις που αναφέρονται ανωτέρω, το αντικείμενο των οποίων συνιστά παράδοση αγαθού,

στις παρ. 2 και 3 του εν λόγω άρθρου 5, ο νόμος εξομοιώνει με παράδοση αγαθών τις ακόλουθες πράξεις: α. Τις παραδόσεις αγαθών που γίνονται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο και αντίστροφα, στις περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών εργασιών πώλησης ή αγοράς, αντίστοιχα, όπου ο παραγγελιοδόχος ενεργεί στο όνομα του, αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα. Η ρύθμιση αυτή του νόμου υπαγορεύτηκε από την ανάγκη της ομαλής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ και ιδιαίτερα του μηχανισμού έκπτωσης. Αναλυτικότερα, τόσο στην περίπτωση του παραγγελιοδόχου πώλησης αγαθών, όσο και στην περίπτωση του παραγγελιοδόχου αγοράς, δε θα ήταν δυνατό να λειτουργήσει ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, γιατί στην αποστολή αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο δεν θα υπήρχαν στοιχεία φόρου εκροών για τον πρώτο και φόρου εισροών για το δεύτερο. Εξάλλου, στην αποστολή από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα των αγαθών που αγόρασε ο πρώτος για λογαριασμό του δεύτερου, δε θα υπήρχαν στοιχεία του φόρου εκροών και εισροών, αντίστοιχα. Για την τακτοποίηση των λειτουργικών αναγκών του συστήματος του ΦΠΑ είναι αναγκαία η ύπαρξη τιμολογίων πώλησης ή αγοράς, κατά περίπτωση, για τις πράξεις μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου. Επειδή όμως στη συναλλακτική πρακτική για τις παραγγελιοδοχικές αυτές εργασίες ακολουθείται σήμερα η διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΣ (έκδοση δελτίων αποστολής και εκκαθάρισης) και επειδή, αφενός δεν πρέπει να διασαλευτεί, αλλά να διατηρηθεί η πρακτική αυτή για τη διευκόλυνση των συναλλαγών και αφετέρου να εξασφαλιστεί η ομαλή λειτουργία του ΦΠΑ, γίνεται η ακόλουθη ρύθμιση για τη διαδικασία που θα ακολουθείται στις περιπτώσεις αυτές: αα. Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης. Στην περίπτωση αποστολής αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο με την εντολή να πωληθούν σε τρίτους, θεωρείται από το νόμο ότι γίνονται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η πρώτη, που θεωρείται από το νόμο ως παράδοση (πλασματική), είναι αυτή που ενεργείται κατά την πώληση των αγαθών που είχαν αποσταλεί από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο με την εντολή να τα πωλήσει και η δεύτερη, η πραγματική παράδοση, είναι αυτή που γίνεται από τον παραγγελιοδόχο προς τον τρίτο, δηλ. προς τον αγοραστή των αγαθών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή... 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».

Επειδή, σύμφωνα 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, με την ερμηνευτική εγκύκλιο Ε2181/2020 Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων αυτών:

Α. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις γενικά

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

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

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

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

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

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις αγαθών και δεν πραγματοποιείται παροχή υπηρεσιών από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα. Η μια παράδοση (πραγματική) είναι αυτή που πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του για λογαριασμό του παραγγελέα και αποτελεί εκροή του παραγγελιοδόχου, ενώ η άλλη παράδοση (πλασματική) που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο αποτελεί εκροή του παραγγελέα και εισροή του παραγγελιοδόχου. Εφεξής, κατά αυτόν τον τρόπο θα πρέπει να απεικονίζονται οι εν λόγω πράξεις στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλουν τόσο οι υποκείμενοι στον φόρο που ενεργούν ως παραγγελείς, όσο και αυτοί που ενεργούν ως παραγγελιοδόχοι προς τον σκοπό της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της ορθής απόδοσης του φόρου αυτού στο Δημόσιο. Δεδομένου ότι πρόκειται για παραδόσεις των ίδιων αγαθών, εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ στις εν λόγω παραδόσεις, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία εντάσσονται τα αγαθά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 και του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος III του Κώδικα ΦΠΑ, κατά περίπτωση.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η προαναφερόμενη ως «προμήθεια» είναι, επί της ουσίας, η διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του στους αγοραστές. Δηλαδή, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης του παραγγελιοδόχου προς τον εκάστοτε αγοραστή, η οποία παράδοση αποτελεί πράξη υπαγόμενη στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, με την εκκαθάριση που συνήθως εκδίδεται προς τον σκοπό αυτό, ο παραγγελιοδόχος αποδίδει στον παραγγελέα το ποσό που αναλογεί στην αξία της πλασματικής του παράδοσης δεδομένου ότι η αμοιβή του καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης. Οποιαδήποτε άλλη αντιμετώπιση θα συνιστούσε διπλή φορολόγηση.... 2. Στην περίπτωση που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα τότε η απαλλαγή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ και την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015, όπως ισχύει αφορά τον παραγγελιοδόχο. Συνεπώς, ο παραγγελέας, ως προμηθευτής του παραγγελιοδόχου, δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ τις παραδόσεις του προς αυτόν ως στενά συνδεδεμένες παραδόσεις με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Ωστόσο, όταν ο παραγγελιοδόχος παραδίδει αγαθά σε άλλον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλάσσεται μόνο η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο προς τον εξαγωγέα, με την επιφύλαξη της διαδικασίας που ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015, ενώ η παράδοση που θεωρείται ότι συντελείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο (πλασματική) επιβαρύνεται με ΦΠΑ, τον οποίο ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει στον παραγγελέα, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο από τον τελευταίο. Παράδειγμα 1^ο Έστω ότι χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστέλλει μεγάλη ποσότητα ελαιολάδου σε παραγγελιοδόχο - εξαγωγέα με σκοπό ο τελευταίος να προβεί στην εξαγωγή του ελαιολάδου. Βάσει της συμφωνίας τους η αμοιβή του παραγγελιοδόχου - εξαγωγέα για τη εξαγωγή που θα πραγματοποιήσει ορίζεται σε 20% της συνολικής αξίας της εξαγωγής. Ο παραγγελιοδόχος εξάγει το ελαιόλαδο και εκδίδει το φορολογικό παραστατικό στο όνομά του προς τον αλλοδαπό πελάτη του αξίας 100.000 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ λόγω εξαγωγής. Ο παραγγελιοδόχος θα αποδώσει 80.000 ευρώ στον παραγγελέα χονδρέμπορο και, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στην ΑΥΟ ΠΟΛ.1167/2015 και ο παραγγελιοδόχος εκδώσει προς τον παραγγελέα Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ), δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ η (πλασματική) παράδοση του ελαιολάδου προς τον παραγγελιοδόχο.».

Επειδή, από το έγγραφο της Δνσης εφαρμογής έμμεσης φορολογίας της Γενικής Δνσης Φορολογικής Διοίκησης με αρ πρωτ ΔΕΕΦ Α 1081702 ΕΞ 2021/24-9-2021 και θέμα «Παροχή διευκρινήσεων ως προς την εφαρμογή της εγκυκλίου Ε.2181/2020 για τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις», και συγκεκριμένα στο τέλος της παραγράφου 1, διευκρινίσθηκε ότι: «Επισημαίνεται ότι η αντιμετώπιση αυτή ως προς τον ΦΠΑ στις εξαγωγές μέσω παραγγελιοδόχου δεν προέκυψε ούτε μεταβλήθηκε λόγω της έκδοσης της εγκ Ε.2181/2020, αλλά ίσχυε και πριν την έκδοση αυτής (σχετική ΠΟΛ 1101/1997)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1101/1997 διευκρινίσθηκε ότι: «1. Ενδοκοινοτική παράδοση ή εξαγωγή αγαθών που πραγματοποιείται από παραγγελιοδόχο. Από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 2, 29 παρ. 5 και 31 του ν. 1642/86, όπως ισχύει, καθώς και την με αριθ. πρωτ. 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ. 1262/2.8.93 Α.Υ.Ο., με την οποία ορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. λόγω εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, προκύπτει ότι, η ενδοκοινοτική παράδοση ή η εξαγωγή αγαθών που πραγματοποιείται από τον παραγγελιοδόχο που ενεργεί με σχέση παραγγελέα - παραγγελιοδόχου, συντελείται από τον παραγγελιοδόχο (αντιπρόσωπο) ο οποίος και εκδίδει φορολογικά στοιχεία στο όνομά του στον αλλοδαπό πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς και του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και της δήλωσης INTRASTAT, είναι ο ενεργών την ενδοκοινοτική παράδοση παραγγελιοδόχος. Συνεπώς, το όριο απαλλαγής από το Φ.Π.Α., που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 3 της με αριθ. πρωτ. 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ. 1262/2.8.93 Α.Υ.Ο., αφορά μόνο τον παραγγελιοδόχο (αντιπρόσωπο - εξαγωγέα) για τις περιπτώσεις εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών που πραγματοποιεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα, δεδομένου ότι τα δικαιολογητικά που απαιτούνται από την ανωτέρω απόφαση (ανακεφαλαιωτικός πίνακας και διασαφήσεις εξαγωγής), για την απόδειξη της πραγματοποίησης των πράξεων αυτών, εκδίδονται στο όνομα του παραγγελιοδόχου. Εξυπακούεται ότι το παραπάνω όριο απαλλαγής από το Φ.Π.Α. που δικαιούται ο παραγγελιοδόχος δεν μεταβιβάζεται στον παραγγελέα.».

Επειδή, περαιτέρω από την ΠΟΛ 1338/1996 με θέμα: «Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κ-Μ.» προκύπτει ότι: «Άρθρο 5 Διαδικασία επιστροφής

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταβάλλεται στην Ελλάδα κατά την αγορά αγαθών από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κ-Μ της Κοινότητας ταξιδιώτη τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται μέσω της Ελλάδας ή άλλου Κ-Μ στις προσωπικές του αποσκευές σε τρίτη χώρα, επιστρέφεται στον αγοραστή - ταξιδιώτη, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 και τηρούνται οι υποχρεώσεις των άρθρων 3 και 4 της παρούσας, σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία.

1. Ο πωλητής, εφόσον λάβει, εντός της αναφερόμενης στο προηγούμενο άρθρο προθεσμίας, το πρωτότυπο του φορολογικού στοιχείου που εξέδωσε κατά την παράδοση των αγαθών (πρώτο αντίτυπο της θεωρημένης τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης) θεωρημένο από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου από την Κοινότητα (Ελλάδα ή άλλου Κ-Μ), υποχρεούται να επιστρέψει άμεσα στον αγοραστή - ταξιδιώτη το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές του.

2. Το ποσό του επιστρεπτέου ΦΠΑ καταβάλλεται σε δραχμές από τον πωλητή στον ίδιο τον αγοραστή-ταξιδιώτη ή στον νόμιμο εκπρόσωπο του, ή με υπόδειξη του αγοραστή, κατατίθεται σε Τράπεζα του εσωτερικού ή εμβάζεται στο εξωτερικό υπέρ του δικαιούχου αγοραστή-ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

3. Για την επιστροφή του ΦΠΑ ο πωλητής, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφει και τον αριθμό της τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης των αγαθών. Στη συνέχεια επισυνάπτει στο "στέλεχος" (τρίτο αντίτυπο των παραπάνω -τριπλότυπων αποδείξεων) το θεωρημένο από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα πρώτο αντίτυπο της προαναφερόμενης απόδειξης πώλησης, το πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και το αποδεικτικό πληρωμής.

4. Το ποσό του επιστρεφόμενου ΦΠΑ συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών της φορολογικής περιόδου, εντός της οποίας εκδίδεται το πιστωτικό τιμολόγιο, αναγράφοντας το ποσό αυτό στον κωδ.403 (έκδοση Φ.Π.Α. 1996) της δ' ενότητας του πίνακα Δ' της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου».

Επειδή, περαιτέρω η ΠΟΛ 1338/1996 αφορά τον παραγγελιοδόχο-πωλητή που διενεργεί λιανικές πωλήσεις και δεν αφορά τον παραγγελέα, καθώς αυτός πραγματοποίησε πλασματικές παραδόσεις προς τον παραγγελιοδόχο, όπως προαναφέρθηκε.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα δεν κατείχε τα σχετικά Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής, προκειμένου να μην υπαχθούν σε Φ.Π.Α. οι πλασματικές πωλήσεις προϊόντων προς

τον παραγγελιοδόχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1167/2015, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι έπρεπε να υπαχθούν σε Φ.Π.Α..

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .././2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, 2) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.265.645,97	1.399.420,34	1.399.420,34	133.774,37
Αξία φορολογητέων εισροών	1.358.638,77	1.358.288,77	1.358.288,77	350,00
Φόρος εκροών	303.755,03	335.860,88	335.860,88	32.105,85
Υπόλοιπο φόρου εισροών	303.755,03	278.629,14	278.629,14	25.125,89
Χρεωστικό υπόλοιπο		57.231,74	57.231,74	57.231,74
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		28.615,88	28.615,88	28.615,88
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		85.847,62	85.847,62	85.847,62

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/24.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	561.448,58	637.889,13	637.889,13	76.440,55
Αξία φορολογητέων εισροών	658.468,49	657.204,51	657.204,51	1.263,98
Φόρος εκροών	134.747,66	153.093,39	153.093,39	18.345,73
Υπόλοιπο φόρου εισροών	134.747,66	117.337,79	117.337,79	17.409,87
Χρεωστικό υπόλοιπο		35.755,60	35.755,60	35.755,60
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		17.877,80	17.877,80	17.877,80
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		53.633,40	53.633,40	53.633,40

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/24.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος

Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΔΟΥ 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.