



0

## ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24.04.2023

Αριθμός απόφασης: 818

### 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

Url : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206), 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του .....**0** με **ΑΦΜ** ....., κατά: α) της με αριθμό ....**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019**, β) της με αριθμό ....**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020**, γ) της με αριθμό .....**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** και δ) της με αριθμό ..**2022** οριστι.....ής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 30.06.2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ....**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... 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 **472/28.11.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ενδυμάτων από γούνα αποκλειστικά για εξαγωγή, φόρος ύψους **1.164,51€** και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους **582,26€**, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **1,746,77€**, λόγω: α) μη αναγνώρισης του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ για διενεργηθείσα πώληση εμπορευμάτων του συνολικής καθαρής αξίας **5.685,00€** μέσω τρίτου (παραγγελιοδόχου) και β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού **45,36€**, δαπάνης καθαρής αξίας **189,00€** (αγοράς αεροπορικών εισιτηρίων και γ) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση ύψους **4.759,65€**.

-Με τη με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ...., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα, πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους **4.843,43€**, λόγω: α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον ΦΠΑ ποσού **83,78€** δαπανών

διαμονής καθαρής αξίας **349,10€** και β) μη αναγνώρισης ποσού πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους **4.759,65€**.

-Με τη με αριθμό ....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα, φόρος ύψους **1.465,52€** και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους **732,76€**, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **2.198,28€** και δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους **3.933,27€**, λόγω: α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών τον ΦΠΑ ποσού **21,36€**, δαπανών διαμονής καθαρής αξίας **89,99€** και β) μη αναγνώρισης ποσού πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους **4.843,43€**.

-Με τη με αριθμό ....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.06.2022**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση ύψους **3.933,27€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από ...**2022** έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αρ. ...**2022** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

**Αίτια ελέγχου** αποτέλεσε η με αρ. ....**2022** αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους **5.000,00€** με την με αρ. ....**2022** υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.04.2022 - 30.06.2022**. Το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο δημιουργήθηκε λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του ΦΠΑ εισρών με το ΦΠΑ εκρών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα απαλλαγής ΦΠΑ των πωλούμενων εμπορευμάτων που έγιναν από «παραγγελιοδόχο» για λογαριασμό του, σε κατοίκους τρίτων χωρών και πιστοποιήθηκαν από Τελωνείο, καθώς οι πωλήσεις αυτές ήταν απαλλασσόμενες του ΦΠΑ και ο ίδιος ως «παραγγελέας» ετύγχανε της απαλλαγής ΦΠΑ.

Επιπλέον την ευθύνη έκδοσης τιμολογίου εξαγωγής και εκκαθάρισης φέρει ο παραγγελιοδόχος συνεπώς δεν υποχρεούνταν στην απόδοση ΦΠΑ που ουδέποτε εισέπραξε, επικαλούμενος τα οριζόμενα της ΠΟΛ 1338/30.12.1996 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου Ε2181/2020.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 8§12 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**, με τη παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2859/2000 – παράδοση αγαθών - ορίζεται ότι:

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**, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1, 4 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται 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....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών 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.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή στο άρθρο 24 του ν.2859/2000-Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών ορίζεται:

«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 Ε 2181/2020 Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων αυτών:

#### **A. 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<sup>ο</sup>**

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.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Ωστόσο στην περίπτωση που ο ανωτέρω χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστείλει την ποσότητα ελαιολάδου στον παραγγελιοδόχο με συμφωνηθείσα αμοιβή όπως ανωτέρω, και αυτός με τη σειρά του πουλήσει το ελαιόλαδο σε εξαγωγέα (δηλαδή δεν προβεί στην εξαγωγή ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του) έναντι του ποσού των 100.000 ευρώ, τότε η πώληση του παραγγελιοδόχου προς τον εξαγωγέα δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ μόνο εφόσον ο εξαγωγέας εκδώσει το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) στον παραγγελιοδόχο κατ' εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1167/2015. Σημειώνεται ότι η (πλασματική) παράδοση από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο, αξίας 80.000 ευρώ επιβαρύνεται με ΦΠΑ με συντελεστή 13%, ήτοι ποσό ΦΠΑ 10.400 ευρώ.

**Επειδή, στο άρθρο 64 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».**



**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”.

**Επειδή**, εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πωλήσεις των εμπορευμάτων που έγιναν από «παραγγελιοδόχο» που ενεργούσε λογαριασμό του, σε κατοίκους τρίτων χωρών και πιστοποιήθηκαν από Τελωνείο απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, και ως τέτοιες και ο ίδιος ως «παραγγελέας» ετύχχανε της απαλλαγής ΦΠΑ.

**Επειδή**, κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος η Δ.Ο.Υ. .... για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019 διαπιστώθηκε ότι για την πώληση εμπορεύματος για την οποία είχε εκδοθεί από τον προσφεύγοντα το με αρ. ....2019 φορολογικό στοιχείο συνολικού ύψους 5.685,00€ προς τον .... με ΑΦΜ ..... ενεργούντα ακολούθως ως παραγγελιοδόχο αυτής και προβαίνοντα στην πώληση του εν λόγω εμπορεύματος για λογαριασμό του παραγγελέα του, δεν προσκομίστηκε με τις εκκαθαρίσεις πωλήσεων άρθρου 8§12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) το σχετικό Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής, προκειμένου να μην υπαχθεί ο προσφεύγων- παραγγελέας σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ζ της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1167/2015. Κατόπιν τούτου η εν λόγω πώληση εμπορεύματος ύψους 5.685,00€, επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ 24%.

Περαιτέρω για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021 – 31.12.2021 διαπιστώθηκε ότι για τις πωλήσεις εμπορευμάτων για τις οποίες είχαν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα τα με αρ. ....2021, ...2021 και ....2021 φορολογικά στοιχεία, συνολικού ύψους **2.225,00€** και ΦΠΑ 534,00€ προς τον ..., ενεργούντα ως παραγγελιοδόχο και ακολούθως εκδόθηκαν πιστωτικά τιμολόγια ως προς το ΦΠΑ ύψους 534,00€, δεν προσκομίστηκαν με τις εκκαθαρίσεις πωλήσεων άρθρου 8§12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) τα σχετικά Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής, προκειμένου να μην υπαχθούν σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ζ της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της Ε 2181/2020. Κατόπιν τούτου, οι εν λόγω πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 2.225,00€, επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24%.

**Επειδή**, όπως προαναφέρθηκε η παράδοση των αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο εξομειώνεται με παράδοση αγαθού και για να τύχει της απαλλαγής του φόρου η παράδοση από τον παραγγελέα των αγαθών αυτών προς τον παραγγελιοδόχο που προορίζονται για άλλο κράτος-μέλος σύμφωνα με την περ. ζ της παρ. 1 του άρθρου 24 του ΦΠΑ, πρέπει να

τηρείται η διαδικασία της ΠΟΛ 1167/2015, με την έκδοση του ειδικού διπλότυπου απαλλαγής ΦΠΑ.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν κατείχε τα σχετικά Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής, προκειμένου να μην υπαχθούν σε Φ.Π.Α., οι ως άνω πωλήσεις εμπορευμάτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ζ της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000, της ΠΟΛ 1167/2015 και της Ε 2181/2020, κι ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή επιβάρυνε τις ως άνω πωλήσεις εμπορευμάτων των φορολογικών περιόδων 01.01.2019 – 31.12.2019 και 01.01.2021 – 31.12.2021, με ΦΠΑ 24%. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ως παραγγελέα, περί απαλλαγής ΦΠΑ των παραδόσεων - πωλήσεών του προς τον παραγγελιοδόχο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω η 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.» αφορά τον παραγγελιοδόχο-πωλητή που διενεργεί λιανικές πωλήσεις και δεν αφορά τον προσφεύγοντα, καθώς πραγματοποίησε πλασματικές παραδόσεις, προς τον παραγγελιοδόχο, όπως προαναφέρθηκε.

**Επειδή**, για τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ των υπό κρίση στοιχείων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.11.2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ..... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

#### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **..2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου.... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

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

Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

**ΑΝΑΛΥΣΗ**

**ΒΑΣΕΙ  
ΕΛΕΓΧΟΥ**

Χρεωστικό Υπόλοιπο	<b>1.164,51€</b>
Πρόστιμο 58 <sup>A</sup> ΚΦΔ	<b>582,26€</b>
Σύνολο φόρου για καταβολή	<b>1.746,77€</b>
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>4.759,65€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>4.843,43€</b>

Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
Χρεωστικό Υπόλοιπο	<b>1.465,52€</b>
Πρόστιμο 58 <sup>A</sup> ΚΦΔ	<b>732,76€</b>
Σύνολο φόρου για καταβολή	<b>2.198,28€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>3.807,81€</b>
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>3.933,27€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 30.06.2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>3.933,27€</b>

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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