



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04.04.2024

Αριθμός απόφασης: 901

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

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

Έχοντας υπ' όψη:

**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 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 κατάθεσης **..2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του .... του ..... με **ΑΦΜ** ..... κατά: α) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.07.2019 - 31.12.2019** β) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**, γ) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, δ) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022** και ε) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 - 30.06.2023**, του προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

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

Επί της από ....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.07.2019 - 31.12.2019**, του προϊσταμένου του ....., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση λιανικού εμπορίου ειδών δώρων, παιχνιδιών κλπ, το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 7.778,23€ και καταλογίσθηκε φόρος ύψους 9.304,04€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 4.652,02€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 13.956,06€, κατόπιν α) διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 32.174,93€ για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία ούτε τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία και καταλογισμού του αναλογούντος

Φ.Π.Α. ποσού 7.721,98€ και β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 9.360,29€ των δηλωθεισών αγορών/δαπανών στο εσωτερικό της χώρας 1.881,11€ και εισαγωγών ύψους 37.470,03€ (ήτοι συνολικής αξίας ύψους 39.351,14€) λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων στην φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 του ν.2859/2000

Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020** του προϊσταμένου του ....., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 22.280,20€ και καταλογίσθηκε φόρος ύψους 18.937,45€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 9.468,73€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 28.406,18€, κατόπιν α) διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 74.575,27€ για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 17.898,07€ β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 15.541,35€ των δηλωθεισών αγορών/δαπανών στο εσωτερικό της χώρας ύψους 1.124,19€ και εισαγωγών ύψους 63.771,94€ (ήτοι συνολικής αξίας ύψους 64.896,13€), λόγω μη προσκόμισης των προβλεπόμενων αποδεικτικών στοιχείων στον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 του ν.2859/2000 καθώς και διαπίστωσης διαφορών μεταξύ των δεδομένων των τηρούμενων βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων και γ) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου από προηγούμενη περίοδο πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 7.778,23€.

-Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021** του προϊσταμένου του ....., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 27.624,15€ και καταλογίσθηκε φόρος ύψους 43.664,87€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 21.832,44€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 65.497,31€, κατόπιν α) διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 195.251,21€ για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 46.860,30€ β) αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 299,48€ εισαγωγών ύψους 23.233,67€, που δεν συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις ΦΠΑ

γ) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 2.448,00€ ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, από την εταιρία με την επωνυμία «.....» η οποία εξέδωσε το με αρ. τιμολόγιο/.....2021 αξίας 10.200,00€ χωρίς ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ν.2859/2000 και δ) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου από προηγούμενη περίοδο πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 22.280,20€.

Με τη με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022 του προϊσταμένου του ....., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 65.454,46€ και καταλογίσθηκε φόρος ύψους 81.877,14€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 40.938,58€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 122.815,72€, κατόπιν α) διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 332.071,21€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 79.697,10€ β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 40.010,35€ εισαγωγών ύψους 166.709,50€, λόγω μη προσκόμισης των προβλεπόμενων αποδεικτικών στοιχείων (στοιχείων πληρωμής ΦΠΑ στο τελωνείο), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 του ν.2859/2000 και γ) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου από προηγούμενη περίοδο πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 27.624,15€.

Με τη με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 30.06.2023, του προϊσταμένου του ....., δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 64.607,43€ και καταλογίσθηκε φόρος ύψους 847,03€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 423,51€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 1.270,54€, μη αναγνώρισης μεταφερόμενου από προηγούμενη περίοδο πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 65.454,46€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 08.11.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του ..... για τη φορολογική περίοδο 01.07.2019 - 30.06.2023, με βάση τον ν. 2859/2000, την οδηγία Ο 3024/24-3-2023 με ΘΕΜΑ: «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.», σε συνδυασμό με την Α. 1104/2020 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ περί της διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ, την Ε.2140/2019 εγκύκλιο με

οδηγίες σχετικά με την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών και το με αριθ. Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019/16.7.2019 έγγραφο οδηγιών της Δ/νσης Ελέγχων, αναφορικά με τη διαδικασία επιστροφής φόρων κατόπιν ελέγχου, δυνάμει της υπ' αρ.....2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....2023 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ύψους 64.607,43€ που συνυπέβαλε με την με αρ...../2023 δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01.04.2023 – 30.06.2023 (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 64.607,43€).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Οι εισαγωγές από τρίτες χώρες πραγματοποιήθηκαν. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει παραστατικά πληρωμής του Φ.Π.Α. μαζί με τις διασαφήσεις. Επίσης συνυποβάλλει και παραστατικά για τις αγορές έτους 2019.

Ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από το σύνολο των παραστατικών και εγγράφων που έχει προσκομίσει, τα εμπορεύματα αναμφίβολα και αποδεδειγμένα εξήλθαν της ελληνικής επικράτειας και εισήλθαν σε κράτη μέλη. Δεν αμφισβητείται η εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο από τη φορολογική αρχή.

**2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης**

Η φορολογική αρχή αόριστα στην έκθεσή της αναφέρει ότι υφίστανται άγνωστος αριθμός τιμολογίων προς φερόμενους ενδοκοινοτικούς λήπτες, που δεν έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία, για τις οποίες ωστόσο δεν γίνεται καμία αναφορά στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου

Επιπλέον στην οικεία έκθεση ελέγχου σημειώνεται ότι δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης για το με αρ. .... τιμολόγιο/INV αξίας 10.200,00€, που αφορά την αγορά καπνοβιομηχανικών προϊόντων, χωρίς να γίνεται αναφορά στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ώστε να έχει τη δυνατότητα να υποβάλει αντιρρήσεις και στοιχεία επί αυτού.

**3. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας**

**4. Παραβίαση της αρχής αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντάγματος)**

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα φόρου προσπιθέμενης αξίας»-(Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:**

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

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

**Στο άρθρο 13 παρ. 1: 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...».**

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

**Στο άρθρο 18 παρ. 1: «1. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.»**

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

**Στο άρθρο 30: «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.<sup>3</sup> Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. **4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β)...**»

Στο άρθρο 32: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ....<sup>3</sup>. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων».

Στο άρθρο 34 παρ. 1: «**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....»

**Επειδή**, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.



β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

**Επειδή** η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

Το άρθρο 131: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Το άρθρο 138: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας

77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Το άρθρο 273: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

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

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

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, **εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ** (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Πάντως προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της

φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Επειδή, με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ δόθηκαν διευκρινίσεις μεταξύ άλλων για τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ως εξής:

#### **Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

##### **α. Γενικά**

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η 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
  - στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
  - τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος
- ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

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

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

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

#### Παράγραφος 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....

#### Παράγραφος 2

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ.

Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας

τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1201/1999 .

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων).

#### δ. Ειδικότερα θέματα

i. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ. 1201/99 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.»

**Επειδή**, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα

έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

**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**, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**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 εμπειριστατωμένα 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**, ο προσφεύγων, με έναρξη εργασιών την .....2016 και έδρα στη ....., ασκών ατομική επιχείρηση λιανικού εμπορίου ειδών δώρων, παιχνιδιών στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.07.2019-30.06.2023 τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.



Επειδή, ο προσφεύγων συνυπέβαλε ηλεκτρονικώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αλλά και οι δηλωθείσες εισαγωγές:

Για τη φορολογική περίοδο 01.07.2019-31.12.2019

1) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται α) CMR με ημερομηνία 03.07.2019 (χωρίς υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών πωλητή, μεταφορέα, παραλήπτη), β) το υπ'αρ. ....2019 INV αξίας 13.199,20€ χωρίς ΦΠΑ, που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη βουλγάρικη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ....., γ) το από 02.07.2019 δελτίο παράδοσης εισαχθέντων και εκτελωνισθέντων εμπορευμάτων του εκτελωνιστή .... (χωρίς υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών, ήτοι μεταφορέα, παραλήπτη) 2) το .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται το υπ'αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «.... αξίας 900,00€ με πωλητή βουλγάρικη επιχείρηση και αγοράστρια ρουμάνικη επιχείρηση, που δεν δύναται να συσχετισθεί με την επιχείρηση του προσφεύγοντος και 3) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται το με αρ. ....2019 INV/τιμολόγιο αξίας 1.242,53€, που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη βουλγάρικη επιχείρηση «.....»

Για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020

1) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται α) το υπ'αρ. ....2020 INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «.....» αξίας 310,00€ με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγάρικη επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ .... β) CMR με ημερομηνία 10.11.2021 χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού και εμφανή τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και γ) ένα πληροφοριακό έγγραφο της «.....» και τραπεζικό έγγραφο (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά).

Για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021

1) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς εμφανή ημερομηνία και αναγραφή τιμολογίου επί αυτού β) το υπ'αρ. ....2021 INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «..... αξίας 450,00€ με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγάρικη επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ .....γ) τραπεζικό έμβασμα πληρωμής του με αρ. .... INV/τιμολογίου από το λογ. GR ... (χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού).

2) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 29.04.2021 για το με αρ. .... τιμολόγιο με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα, παραλήπτη), β) το υπ'αρ. ....2021 τιμολόγιο αξίας 780,00€, της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας «.... ...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) γ) το από 26.05.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της EUROBANK σε ξένη γλώσσα (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) δ) το από

28.04.2021 έγγραφο από τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά).

3) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς εμφανή ημερομηνία και αναγραφή τιμολογίου επί αυτού, και χωρίς υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη) β) το υπ'αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «.....» αξίας 400,00€ με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..... γ) το από 14.12.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. .... INV/τιμολογίου από το λογ. GR .....(χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού).

4) το .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 02.06.2021 και με αναγραφή του με αρ. ....τιμολογίου επί αυτού, με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη), β) το υπ'αρ. .... INV αξίας 18.685,69€, που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη αλλοδαπή επιχείρηση «.....» χωρίς να αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ γ) το με αρ. ....2021 τιμολόγιο αξίας 1.100,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG .....(χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), δ) το από 24.06.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. .... INV/τιμολογίου από τον προσφεύγοντα σε ξένη γλώσσα (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά).

5) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 420,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), δ) το από 01.09.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. ....2021 INV/τιμολογίου από το λογ. GR .....(χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού) (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά).

6) το με .....αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 16.07.2021 χωρίς αναγραφή του αριθμού τιμολογίου επί αυτού, με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη), β) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 850,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), δ) το από 02.08.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. .... INV/τιμολογίου από το λογ. GR 7..... (χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού)

7) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 02.10.2021 χωρίς αναγραφή του αριθμού τιμολογίου επί αυτού, με υπογραφές όλων των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη), β) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 1.400,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), γ) το από 15.12.2021 τραπεζικό έγγραφο

πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. ...2021 INV/τιμολογίου από το λογ. GR .....χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού)

8) το με Ι...αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 13.228,00€ χωρίς ΦΠΑ που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη βουλγαρική επιχείρηση «....., β) το με αρ. ....2021 τιμολόγιο αξίας 410,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), γ) το από 15.12.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. .... INV/τιμολογίου από το λογ. GR .....(χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού)

9) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) το με αρ. ....2021 τιμολόγιο αξίας 13.280,40€ χωρίς ΦΠΑ που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη βουλγαρική επιχείρηση «..... β) το με αρ. ....2021 τιμολόγιο αξίας 410,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης .....(χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), γ) το από 15.12.2021 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. ....2021 INV/τιμολογίου από το λογ. GR ....(χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού)

10) το με Ι.....αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 23.12.2021 χωρίς αναγραφή του αριθμού τιμολογίου επί αυτού, με υπογραφές όλων των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη), β) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 410,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά).

#### Για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022

1) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) το από 24.10.2022 έγγραφο ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) και β) ένα έγγραφο της επιχείρησης ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

2) το ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς εμφανή ημερομηνία και αναγραφή τιμολογίου επί αυτού και χωρίς υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα, παραλήπτη β) το υπ'αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «..... αξίας 450,00€ με πωλητή τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία ..... γ) το από 22.11.2023 έγγραφο της «.....» (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) γ) έγγραφο πληρωμής (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

3) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) το υπ'αρ. ....2022 INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «.....» αξίας 450,00€ με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... β) το από 22.11.2023 έγγραφο της «.....» (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) γ) έγγραφο πληρωμής (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

4) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς εμφανή τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, η ημερομηνία και η αναγραφή τιμολογίου επί αυτού και χωρίς υπογραφές

των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα, παραλήπτη β) το υπ'αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της ..... αξίας 400,00€ με στοιχεία πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....γ) το από 04.05.2022 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. .... INV/τιμολογίου από το λογ. GR . (χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού)

5) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 04.02.2022 χωρίς να αναγράφεται ο αριθμός τιμολογίου επί αυτού και χωρίς υπογραφή του παραλήπτη, β) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 13.871,57€ χωρίς ΦΠΑ που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη ρουμανική επιχείρηση με την επωνυμία «.....

6) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 01.03.2022 με αναγραφή του με αριθμού .... τιμολογίου επί αυτού, με υπογραφές όλων των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη), β) το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 665,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά).

7) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 27.04.2022 χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη β) το υπ' αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «.....» αξίας 480,00€, με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... με συνημμένο έγγραφο της «.....» (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), γ) έγγραφο πληρωμής (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

8) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς ημερομηνία χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού χωρίς υπογραφή παραλήπτη β) το υπ' αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «...» αξίας 1.200,00€ με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... με συνημμένο έγγραφο της «Tsetsotrans LTD» (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), γ) έγγραφο πληρωμής (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

9) το με .... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς ημερομηνία χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη β) το υπ'αρ. .... INV/τιμολόγιο εκδόσεως της «.....» αξίας 1.200,00€ με πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..... με συνημμένο έγγραφο της «...» (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) γ) έγγραφο πληρωμής (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

10) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται το από 25.04.2022 τραπεζικό έγγραφο πληρωμής ποσού 450,00€ της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ του με αρ. ..../τιμολογίου από το λογ. GR ..... (χωρίς να προκύπτει ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού)

- 11)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς με ημερομηνία 05.07.2022 χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα, παραλήπτη), β) το με αρ.....2022 τιμολόγιο της επιχείρησης «..... αξίας 2.500,00€ με συνημμένο το από 21.11.2023 έγγραφό της (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)
- 12)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται ένα έγγραφο της «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)
- 13)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 11.07.2022 χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα παραλήπτη) β) το με αρ.....2022 τιμολόγιο της επιχείρησης «.....» αξίας 2.728,00€ με συνημμένο το από 21.11.2023 έγγραφό της (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)
- 14)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς με ημερομηνία 22.07.2022 με αναγραφή του με αρ. ....2022 τιμολογίου επί αυτού χωρίς υπογραφή παραλήπτη β) το με αρ. ....2022 τιμολόγιο αξίας 27.548,00€ χωρίς ΦΠΑ που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη ρουμανική επιχείρηση με την επωνυμία «.....»
- 15)** ) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR χωρίς ημερομηνία και με αναγραφή του με αρ. ....2022 τιμολογίου επί αυτού χωρίς εμφανή τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και χωρίς υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (μεταφορέα, παραλήπτη), β) το νο .....2022 INV/τιμολόγιο εκδόσεως της ..... αξίας 1.250,00€ με στοιχεία πωλητή τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αγοράστρια τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)
- 16)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχονται: α) CMR με ημερομηνία 21.10.2022 με αναγραφή του με αρ.....2022 τιμολογίου επί αυτού χωρίς υπογραφή παραλήπτη), β) το με αρ. ....2022 τιμολόγιο αξίας 15.947,60€ χωρίς ΦΠΑ που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «....., γ) το .... αξίας 2.880,00€ εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης με την επωνυμία «..... χωρίς άλλα εμφανή στοιχεία (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)
- 17)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται ένα τραπεζικό έγγραφο της τράπεζας ..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)
- 18)** το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται το με αρ. .... τιμολόγιο αξίας 1.000,00€, της βουλγαρικής επιχείρησης «..... (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά),
- 19)** το με . αρχείο .....στο οποίο εμπεριέχονται: α) το CMR με ημερομηνία 01.07.2022 χωρίς την αναγραφή τιμολογίου επί αυτού με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή,

μεταφορέα παραλήπτη),β) το με αρ... τιμολόγιο της ... αξίας 2.500,00 ευρώ με συνημμένο το από 21.11.2023 έγγραφό της (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά)

20) το με ..... αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται το φορτωτικό έγγραφο (CMR) με ημερομηνία 26.07.2022 με την αναγραφή του με αρ. .... τιμολογίου επί αυτού με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (πωλητή, μεταφορέα, παραλήπτη).

**Επειδή**, από την εξέταση τα ως άνω στοιχείων προκύπτει ότι τα περισσότερα εξ' αυτών είχαν προσκομισθεί και κατά το στάδιο του ελέγχου, αξιοποιήθηκαν και δεν κρίθηκαν επαρκή, τα δε υπόλοιπα στοιχεία δεν δύναται να συσχετισθούν με τις αμφισβητούμενες από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Επιπλέον τόσο στο στάδιο του ελέγχου όσο και στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν γνωστοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα ποιος από τους αντισυμβαλλόμενους είχε την ευθύνη για την μεταφορά των υπό κρίση εμπορευμάτων και δεν δόθηκαν επαρκείς εξηγήσεις σχετικά με τη αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς τις αλλοδαπές επιχειρήσεις.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων ούτε γνωστοποίησε ποιοι παρέλαβαν τα εμπορεύματα. Όσον αφορά τις εισαγωγές, των οποίων ο Φ.Π.Α. δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του προσφεύγοντος, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του φόρου στο τελωνείο ούτε στο στάδιο του ελέγχου ούτε κατά το χρόνο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Ομοίως, ουδέποτε προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα οικεία τιμολόγια ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για τις δηλωθείσες αγορές /δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας, των οποίων ο Φ.Π.Α. δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πραγματοποιήθηκαν τόσο οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις όσο και οι εισαγωγές και αγορές/δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

#### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις

του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

**Επειδή**, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), που ορίζει τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

**Επειδή**, κατόπιν του με αρ. πρωτ. ....2023 αιτήματος του προσφεύγοντος για επιστροφή ΦΠΑ ύψους 64.607,43€ με την με αρ...../2023 δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01.04.2023 – 30.06.2023 η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά με αριθμό καταχώρισης .....ην με αρ.πρωτ. .... 31,08.2023 πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων

και στοιχείων της υπό κρίση φορολογικής περιόδου 01.07.2019 - 30.06.2023 στην οποία αυτός δεν ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης προθεσμίας των πέντε (5) ημερών αν και αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα.

Ακολούθως η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. ....2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Λόγω της μη προσκόμισης των αιτηθέντων στοιχείων με της ως άνω πρόσκληση δεν αναγνωρίστηκαν α) το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των συνολικών αγορών/δαπανών που είχαν καταχωρισθεί στις δηλώσεις ΦΠΑ β) οι δηλωθείσες ως απαλλασσόμενες εκροές και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24% και β) οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 17% (πωλήσεις σε νησιά του Αιγαίου) και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24%.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος προσκόμισε στη φορολογική αρχή με το με αριθμό πρωτ. ....-2023 υπόμνημά του μέρος των ζητηθέντων στοιχείων ως προς τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, μεταξύ αυτών και το με αρ. τιμολόγιο/.....2021 αξίας 10.200,00€ χωρίς ΦΠΑ που αφορούσε ενδοκοινοτική απόκτηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων, από την εταιρία με την επωνυμία «.....», που η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη διαμορφώνοντας την κρίση της και διατυπώνοντας το πόρισμα ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

**Επειδή**, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί



αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkazi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

**Επειδή**, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, στην υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016 . Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μη γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7,2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει

αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «ne bis in idem» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να χρήζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τελολογική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης κατά τα ανωτέρω, η οριζόμενη σ' αυτή δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια ως μόνα αρμόδια να εξετάσουν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της (σχ. ΣτΕ 680/2017, 1992/2016). ...

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τιθεμένων ερωτημάτων, με βάση και το διδόμενο ιστορικό, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Γ) γνωμοδοτεί ομοφώνως ως εξής: Οι αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων και τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μη γίνει κατηγορία βουλεύματα δεν δεσμεύουν τη Διοίκηση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 998/1979, μετά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (22.12.2016), με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

**Επειδή**, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει η έκδοση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου για τον προσφεύγοντα, ενώ σε κάθε περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε διοικητική κύρωση και όχι σε ποινική, ώστε να μπορεί να γίνει επίκληση τέτοιου λόγου (τεκμήριο αθωότητας).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμήριου της αθωότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν

την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας»

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο 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 μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **06.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** .....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

α) Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.07.2019 - 31.12.2019** του προϊσταμένου του .....

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	9.304,04
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ	4.652,02
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.956,06
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	7.778,23

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

β) Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**, του προϊσταμένου του .....

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	18.937,45
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ	9.468,73
Σύνολο φόρου για καταβολή	28.406,18
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	22.280,20

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

γ) Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021**, του προϊσταμένου του .....

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	43.664,87
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ	21.832,44
Σύνολο φόρου για καταβολή	65.497,31
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	27.624,15

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

δ) Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.12.2022** του προϊσταμένου του .....

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	81.877,14
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ	40.938,58
Σύνολο φόρου για καταβολή	122.815,72
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	65.454,46

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

ε) Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 – 30.06.2023**, του προϊσταμένου του .....

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	847,03
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ	423,51

Σύνολο φόρου για καταβολή	1.270,54
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση και επιστροφή	64.607,43

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

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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