



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-01-2023

Αριθμός απόφασης: **123**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/30-9-2022 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά:

1) Του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/01/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

2) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/02/2015-28/02/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

3) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/03/2015-31/03/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- 4) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/04/2015-30/04/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 5) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2015-31/05/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 6) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/06/2015-30/06/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 7) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/08/2015-31/08/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 8) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/09/2015-30/09/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 9) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/10/2015-31/10/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 10) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/11/2015-30/11/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 11) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 12) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/01/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - 13) του με αριθμ./2022 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/02/2016-28/02/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις ΦΠΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-9-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/01/2015, ποσού 2.699,60€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 1.349,80€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **4.049,40€**.

- 2) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2015 - 28/02/2015, ποσού 13.248,65€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 6.624,33€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **19.872,98€**.
- 3) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/03/2015 - 31/03/2015, ποσού 20.864,23€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 10.432,12€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **31.296,35€**.
- 4) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2015 - 30/04/2015, ποσού 18.941,97€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 9.470,99€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **28.412,96€**.
- 5) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/05/2015 - 31/05/2015, ποσού 17.104,47€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 8.552,24€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **25.656,71€**.
- 6) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2015 - 30/06/2015, ποσού 30.415,53€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 15.207,77€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **45.623,30€**.
- 7) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2015 - 31/08/2015, ποσού 16.592,88€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 8.296,44€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **24.889,60€**.
- 8) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2015 - 30/09/2015, ποσού 34.134,97€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 17.067,49€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **51.202,46€**.
- 9) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2015 - 31/10/2015, ποσού 41.082,43€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 20.541,22€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **61.623,65€**.
- 10) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11/2015 - 30/11/2015, ποσού 39.264,07€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 19.632,04€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **58.896,11€**.

11) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2015 - 31/12/2015, ποσού 28.928,79€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 14.464,40€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **43.393,19€**.

12) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/01/2016, ποσού 37.248,62€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 18.624,31€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **55.872,93€**.

13) Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2016 - 28/02/2016, ποσού 41.229,28€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 20.614,64€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **61.843,92€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) « περί απαλλαγής στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος ».

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις ΦΠΑ, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 05-08-2022 Έκθεση Μερικού Προσδιορισμού Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) της Γ' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων & Κεφαλαίου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η οποία έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στην από 17-03-2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Ε.Λ.Π. , ΚΦΔ και ΦΠΑ της Υ.Ε.Δ.Δ.Δ Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και επιβολή των επίμαχων προστίμων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015. – Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ως προς την επικαλούμενη αναστολή της παραγραφής κατ' άρθρο 36 παρ.2 Ν. 4174/2013, κατά τους ισχυρισμούς του ελέγχου.

2) Έλλειψη αιτιολογίας – Αοριστία του ελέγχου – Ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων – Παράνομη αντιστροφή βάρους απόδειξης.

3) Εσφαλμένος « αποχαρακτηρισμός » των ενδοκοινοτικών συναλλαγών - Πραγματική διενέργεια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων – Αντιστροφή βάρους απόδειξης.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας – αοριστία του ελέγχου και πραγματικής διενέργειας των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, λεκτέα τα κάτωθι:

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται :

«Άρθρο 28 - Απαλλαγές στην Παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή».[...]

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1201/1999 Α.Υ.Ο. ορίζεται :

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ` αριθ 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α`, παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

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

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

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

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ` αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας.

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ` (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η

δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, εν προκειμένω, στην με ημερομηνία θεώρησης 05-08-2022 Έκθεση Μερικού Προσδιορισμού Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) της Γ Υποδιεύθυνσης Ελέγχων & Κεφαλαίου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η μη επαλήθευση των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων του προσφεύγοντος προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στην εν λόγω έκθεση ελέγχου, στις κρινόμενες χρήσεις 2015 και 2016 και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 2859/2000 « περί απαλλαγής στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος» με αποτέλεσμα η φορολογική να μεταφέρει αυτές τις πωλήσεις (ενδοκοινοτικές παραδώσεις), στις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στις εν λόγω χρήσεις.

Συγκεκριμένα, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρονται μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

1) Ως προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις στις οποίες φέρεται να πραγματοποιήσει ο προσφεύγων τις επίμαχες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, όπως αυτές αναφέρονται στη σελίδα 41 της οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από απαντητικά έγγραφα των Βουλγαρικών αρχών επί σχετικών αιτημάτων διοικητικής συνδρομής της Ελληνικής φορολογικής αρχής προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Έχουν χαρακτηριστεί από τις βουλγαρικές αρχές ως « επικίνδυνες επιχειρήσεις» - εξαφανισμένοι έμποροι.

β) Δεν επιβεβαιώθηκε σε καμία από τις εν λόγω επιχειρήσεις ότι παρέλαβαν τα αγαθά στο έδαφος της Βουλγαρίας.

γ) Δεν επιβεβαιώθηκε ο τόπος παράδοσης των επίμαχων συναλλαγών.

δ) Δεν επιβεβαιώθηκαν οι πληρωμές των επίμαχων συναλλαγών.

ε) Δεν βρέθηκαν στοιχεία από τις βουλγαρικές αρχές για τις πωλήσεις των επίμαχων εμπορευμάτων.

2) Κατά την αυτοψία που διενέργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος στον την 11-5-2016 δεν βρέθηκε κανείς στο χώρο της επιχείρησης, και ήταν βρέθηκε κλειστή. Ο μισθωμένος χώρος των 70τ.μ. δεν ανταποκρίνεται στον όγκο των επίμαχων συναλλαγών του προσφεύγοντος, ούτε των εμπορευμάτων που αναφέρονται στο βιβλίο απογραφής ούτε στη φύση τους (ζαχαρώδη – σοκολατοειδή) και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αποθήκευσης των επίμαχων εμπορευμάτων ούτε ως προς το ύψος των συναλλαγών (ανεπαρκής χώρος) ούτε ως προς το είδος(είδη σοκολατοποιίας).

3) Από τις εταιρείες αποθήκευσης που συνεργάστηκε ο προσφεύγων, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία εισαγωγής – εξαγωγής των επίμαχων εμπορευμάτων.

Επειδή, στο [άρθρο 65](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο προσφεύγων δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και οι φερόμενες αντισυμβαλλόμενες βουλγαρικές επιχειρήσεις είναι ανύπαρκτες .

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω εκθέση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν διενεργήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι επίμαχες ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις κρινόμενες χρήσεις 2015 και 2016 και οι ισχυρισμοί του περί του αντιθέτου, καθώς και περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθούν ως **αβάσιμοι**.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή, ο προσφεύγων, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την επίμαχη χρήση 2015, έχει παραγραφεί.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

Στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

[.....] β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

[.....] 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες

(100.0) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς. [...]

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

A. Εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους, τέλη και εισφορές [...]

ii. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών, στο φόρο ασφαλιστρών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς τους παραπάνω φόρους, τέλη ή εισφορές, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και

δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

Συγκεκριμένα, το έγκλημα φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α., τιμωρείται :

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ (υποπερ. αα της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

- με ποινή κάθειρξης, εφόσον κατά τις ως άνω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).

Περαιτέρω, τα εγκλήματα φοροδιαφυγής στο φόρο κύκλου εργασιών, στο φόρο ασφαλιστρων και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές, τιμωρούνται, ανά είδος φόρου, ως εξής :

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατά περίπτωση, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (υποπερ. ββ της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

- με ποινή κάθειρξης εφόσον, κατά τις ανωτέρω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς, υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ.4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, βάσει των ως άνω ο προσφεύγων δεν απέδωσε για το φορολογικό έτος 2015 ΦΠΑ ύψους 263.278,49 € το οποίο **συνιστά φοροδιαφυγή** σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή Φ.Π.Α στην κρινόμενη χρήση 2015, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό Φ.Π.Α. στη χρήση 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (05-08-2022), καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2026. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται **αβάσιμος** και απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 05-08-2022 Έκθεση Μερικού Προσδιορισμού Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) της Γ Υποδιεύθυνσης Ελέγχων & Κεφαλαίου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-9-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων Πράξεων ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της της Γ Υποδιεύθυνσης Ελέγχων & Κεφαλαίου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/01/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	2.699,60 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.349,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.049,40 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

2. Φορολογική περίοδος : 01/02 - 28/02/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	13.248,65 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	6.624,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.872,98 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

3. Φορολογική περίοδος : 01/03 - 31/03/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	20.864,23 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	10.432,12 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.296,35 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

4. Φορολογική περίοδος : 01/04 – 30/04/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	18.941,97 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	9.470,99 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.412,96 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

5. Φορολογική περίοδος : 01/05 – 31/05/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	17.104,47 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.552,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.656,71 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

6. Φορολογική περίοδος : 01/06 – 30/06/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	30.415,53 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	15.207,77 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.623,30 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

7. Φορολογική περίοδος : 01/08 – 31/08/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	16.592,88 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.296,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.889,32 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

8. Φορολογική περίοδος : 01/09 – 30/09/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	34.134,97 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	17.067,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.202,46 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

9. Φορολογική περίοδος : 01/10 – 31/10/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	41.082,43 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	20.541,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.623,65 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

10. Φορολογική περίοδος : 01/11 – 30/11/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	39.264,97 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	19.632,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.896,11 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

11. Φορολογική περίοδος : 01/12 – 31/12/2015

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	28.928,79 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	14.464,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.393,19 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

12. Φορολογική περίοδος : 01/01 – 31/01/2016

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	37.248,62 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	18.624,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.872,93 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

13. Φορολογική περίοδος : 01/01 – 28/02/2016

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	41.229,28 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	20.614,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.843,92 €

(Αριθμ. Πράξης/2022)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.