



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 390

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604536  
**E-mail** : ded.ath@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.  
β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».  
γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... - ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, επί της οδού ....., κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/07/2018-	0,00€

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
				31/12/2018	
2	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2019-31/12/2019	5.250,90€
3	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2020-31/12/2020	7.394,67€
4	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2021-31/12/2021	2.179,82€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06/09/2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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:

· Με τη με αριθμό ...../06-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο μέρος από το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 2.696,23 ευρώ, με αποτέλεσμα να μειωθεί το αιτούμενο προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ποσό από 2.696,23 ευρώ σε 1.695,01 ευρώ.

· Με τη με αριθμό ...../06-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 7.310,71 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 3.500,60 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 1.750,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 5.250,90 ευρώ.

· Με τη με αριθμό ...../06-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 8.519,73 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 4.929,78 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.464,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 7.394,67 ευρώ.

· Με τη με αριθμό ...../06-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/03/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 8.995,40 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 1.453,21 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 726,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 2.179,82 ευρώ.

#### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021, εκδόθηκαν βάσει της από 06-09-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2018 -31/03/2021, συνεπεία της με αριθ. ..../12-07-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υποβολή αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/03/2021 με την οποία ζητούσε ποσό επιστροφής ύψους 8.500,00€ που είχε σχηματιστεί ως πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενες φορολογικές περιόδους.

Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

#### **Α) ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ / ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.**

Κατά τον έλεγχο συμφωνίας των δεδομένων των βιβλίων με τα αντίστοιχα ποσά των δηλώσεων ΦΠΑ των οικείων φορολογικών περιόδων διαπιστώθηκαν διαφορές στις περιοδικές δηλώσεις Α τριμήνου 2019, Α, Γ και Δ τριμήνου 2020 και Α τριμήνου 2021 οι οποίες απεικονίζονται ανά ελεγχόμενη περίοδο στους περιλαμβανόμενους πίνακες ελέγχου ( σελ. 16- 18) στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ.

## Β) ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ.

Κατά τον έλεγχο υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων διαπιστώθηκε ότι δεν υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που έγιναν κατά το μήνα Φεβρουάριο 2020 ποσού 2.117,57€ όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία του ελεγχόμενου.

## Γ) ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ INTRASTAT.

Κατά τον έλεγχο υποβολής των δηλώσεων Intrastat που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 περ.γ της παρ.5 του άρθρου 36 του Ν2859/2000(ΦΠΑ) διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε δηλώσεις Intrastat για τους μήνες Αύγουστο 2019, Οκτώβριο 2020, Νοέμβριο 2020 και Δεκέμβριο 2020.

## Δ) ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΟΡΘΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ Φ.Π.Α.

Ι) Κατά τον έλεγχο εφαρμογής ορθών συντελεστών Φ.Π.Α. εκροών και εισροών βάσει των προσκομισθέντων βιβλίων και παραστατικών (λογιστικά αρχεία) διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος εξέδωσε τιμολόγια με ΦΠΑ 17% δηλαδή μειωμένο κατά τριάντα τις εκατό (30%) που ισχύει για τα νησιά του νομού Λέσβου, συνολικής καθαρής αξίας και συνολικών διαφορών (ανά συντελεστή 17% και 24%) Φ.Π.Α. συγκεντρωτικά ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

Φορ. περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 17% ΤΙΜΟΛ.	ΦΠΑ 24% ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΤΑΙ.
1/7/2018-31/12/2018	4.394,85	747,12	1.054,76	307,54
1/1/2019-31/12/2019	16.966,66	2.884,33	4.072,00	1.187,67
1/1/2020-31/12/2020	29.927,00	5.087,54	7.182,41	2.094,87
1/1/2021-31/3/2021	2.860,73	486,32	686,58	200,25

Η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) για το νησί της Λέσβου είναι δυνατή, εφόσον πρόκειται για αγαθά τα οποία, κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου (Σχετικές διατάξεις παρ.4 άρθρο 21 ν.2859/2000 και ΠΟΛ.1003/31.12.2014 περ.1, της παρ.8 του άρθρου 5 ).

Συγκεκριμένα, ο διενεργούμενος έλεγχος τόσο στα παραστατικά πωλήσεων όσο και στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, διαπίστωσε τα ακόλουθα:

1. Από τον έλεγχο του τμήματος Μητρώου προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έχει δηλωμένη ως έδρα του τη Διεύθυνση ....., Μυτιλήνη Λέσβου και αποθήκη στη Διεύθυνση .....στο ..... Νομού Κορινθίας.
2. Τα παραστατικά που εξέδωσε ο ελεγχόμενος αφορούν την πώληση νομισμάτων, τα οποία αγοράστηκαν από την Τράπεζα της Ελλάδος, από ιδιώτες, από χώρες της Ευρωπαϊκής ένωσης και από ελληνικές επιχειρήσεις. Όλοι οι πελάτες βρίσκονται εκτός του νησιού της Λέσβου και των λοιπών νησιών της παρ.4 άρθρου 21 ν.2859/2000 και τα εμπορεύματα (νομίσματα) πουλήθηκαν από τον ελεγχόμενο σε επιχειρήσεις και ιδιώτες με διευθύνσεις (όπως αυτές αναγράφονται στα παραστατικά) εκτός Λέσβου.
3. Δεν επιδείχθησαν στον έλεγχο παραστατικά διακίνησης από τα οποία να προκύπτει ότι τα αγορασθέντα νομίσματα μεταφέρθηκαν στη Λέσβο (όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης), από όπου και έπρεπε να πωληθούν για να έχει ο ελεγχόμενος το δικαίωμα έκδοσης παραστατικού πώλησης με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
4. Από τα παραστατικά διακίνησης των πωληθέντων εμπορευμάτων (νομισμάτων) του ελεγχόμενου προκύπτει ότι τα εμπορεύματα (νομίσματα) διακινούνταν μέσω των ..... και εστάλησαν από καταστήματα των ΕΛΤΑ που βρίσκονται στην Αττική (..... κ.α) και στην .....

Συνοψίζοντας και λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προκύπτει ότι τα πωληθέντα νομίσματα βρίσκονταν κατά την πώλησή τους στην έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στη Λέσβο. Επομένως, τα εν λόγω παραστατικά έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση ΦΠΑ 24% και όχι 17%, όπως και εκδόθηκαν.

Επίσης κατά τον έλεγχο των εν λόγω παραστατικών διαπιστώθηκε ότι όσον αφορά τα μεταφορικά που συμπεριλαμβάνονται στα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις 30/07/2019 και μετά δεν υπολογίζεται ΦΠΑ. Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. Επομένως στη φορολογητέα αξία στην οποία θα υπολογιστεί από τον έλεγχο ΦΠΑ 24% προσθέτουμε και την αξία των μεταφορικών που αναγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια.

II) Στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ο ελεγχόμενος διενήργησε πωλήσεις προς ιδιώτες και επιχειρήσεις και εξέδωσε Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια και Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τα οποία

καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία του, με χρέωση ΦΠΑ μόνο στην υπεραξία ( handling cost) και όχι στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας και συνολικών διαφορών Φ.Π.Α. συγκεντωρικά ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

Φορ. περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ ΤΙΜΟΛ.	ΦΠΑ 24% ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ.
1/7/2018-31/12/2018	8.589,77	521,39	2.061,54	1.540,15
1/1/2019-31/12/2019	15.024,26	1.407,56	3.605,82	2.198,26
1/1/2020-31/12/2020	44.125,95	2.696,00	10.590,23	7.894,23
1/1/2021-31/3/2021	9.312,54	1.150,96	2.235,01	1.084,05

Τα ανωτέρω έσοδα αφορούσαν πωλήσεις αναμνηστικών νομισμάτων για συλλογές, η παράδοση των οποίων είναι φορολογητέα επί της πλήρους αξίας της πώλησης.

Συνεπώς, καταλογίστηκε από τον έλεγχο ΦΠΑ στο σύνολο της συναλλαγής σύμφωνα με το κανονικό καθεστώς, και ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. (Σχετικές διατάξεις : Άρθρα 2, 5, 13, 16, 21, 22 παρ.1 περ.5 του ν.2859/2000).

#### Ε) ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ο ελεγχόμενος διενήργησε πωλήσεις προς επιχειρήσεις της Ε.Ε. (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και εξέδωσε Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια, τα οποία καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία του, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

Φορ. περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1/7/2018-31/12/2018	3.470,20
1/1/2019-31/12/2019	90.868,80
1/1/2020-31/12/2020	41.293,20
1/1/2021-31/3/2021	1.010,00

Σε πλήθος περιπτώσεων ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ουσιώδη και βασικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, της ΠΟΛ.1201/1999 και της Ε.2019/2022, η φυσική μεταφορά των πωληθέντων αγαθών (νομισμάτων) από την Ελλάδα στο έδαφος κράτους μέλους της Ε.Ε προκειμένου οι εν λόγω συναλλαγές να λογιστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Από τον έλεγχο των ανωτέρω παραστατικών, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, προκύπτουν τα εξής:

- Οι ανωτέρω πωλήσεις καταχωρήθηκαν στη στήλη των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στα βιβλία του ελεγχόμενου.
- Η εξόφληση των ανωτέρω παραστατικών γινόταν με μεταφορές χρηματικών ποσών μέσω τραπεζών από αντίστοιχους λογαριασμούς των δικαιούχων σε λογαριασμούς του ελεγχόμενου.
- Για τις παραπάνω πωλήσεις διενεργήθηκαν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές, υποβλήθηκαν οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, και συμπεριλήφθηκαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων των αντίστοιχων μηνών των ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 που υποβλήθηκαν από τον ελεγχόμενο.
- Στο σώμα των ανωτέρω τιμολογίων δεν αναγράφεται η ένδειξη «Απαλλαγή ΦΠΑ - Άρθρο 28 κώδικα ΦΠΑ» προκειμένου να αιτιολογήσουν την απαλλαγή.
- Σε συγκεκριμένες συναλλαγές που αναφέρονται αναλυτικά στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 30-36) των διαχειριστικών έτων 2018, 2019, και 2020, τα τιμολόγια που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής Επικράτειας,
- Σε συγκεκριμένες συναλλαγές που αναφέρονται αναλυτικά στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 30-36) των διαχειριστικών έτων 2018, 2019, 2020 και 2021, προσκομίσθηκαν από τον ελεγχόμενο ως παραστατικά μεταφοράς των πωλουμένων αγαθών εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, Δελτία πώλησης ταχυδρομικών τελών των ΕΛΤΑ. Στα ανωτέρω Δελτία αναγράφεται ως αποστολέας: ιδιώτης και ως προορισμός: μόνο η χώρα προορισμού. Επομένως από τα ανωτέρω Δελτία δεν προκύπτει ούτε ο αποστολέας ούτε ο παραλήπτης, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να διαπιστώσει αν τα παραπάνω Δελτία των ΕΛΤΑ αφορούν τη συναλλαγή που αναγράφεται στα σχετικά τιμολόγια.
- Περαιτέρω, σε συγκεκριμένες συναλλαγές που αναφέρονται αναλυτικά στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 30-36) των διαχειριστικών έτων 2019, και 2020 τα παραστατικά μεταφοράς των νομισμάτων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο έχουν προγενέστερη ημερομηνία από το σχετικό Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής που αποτελεί συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης, επομένως δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν η μεταφορά αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή.
- Επιπλέον, ο έλεγχος για τις κάτωθι συναλλαγές διαπίστωσε τα εξής:
  - Η διεύθυνση προορισμού που αναγράφεται στο ΤΔΑ ../20-9-2018 (....., .....-20152) δεν είναι η ίδια με τη διεύθυνση που αναγράφεται στο προσκομισθέν

παραστατικό μεταφοράς (....., .....), επομένως δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν η μεταφορά αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

- Η διεύθυνση προορισμού που αναγράφεται στο ΤΔΑ .../24-6-2019 (....., .....-.....) δεν είναι η ίδια με τη διεύθυνση που αναγράφεται στο προσκομισθέν παραστατικό μεταφοράς (....., ..... ), επομένως δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν η μεταφορά αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή, και
- Η διεύθυνση προορισμού που αναγράφεται στο ΤΔΑ ...../17-10-2019 (....., ..... ) δεν είναι η ίδια με τη διεύθυνση που αναγράφεται στο προσκομισθέν παραστατικό μεταφοράς (..... ). Επίσης, η Επωνυμία του τιμολογίου (..... ) διαφέρει από τον όνομα του παραλήπτη που αναγράφεται στο ανωτέρω παραστατικό μεταφοράς (.....). Επομένως, δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν η μεταφορά αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία, δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής επικράτειας, σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999, θεωρείται, ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 24%.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ έκρινε ότι, στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 31/03/2021 του προσφεύγοντος συμπεριλήφθηκαν συναλλαγές, ως ενδοκοινοτικές, που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ενώ δεν τεκμηριώνεται, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, της ΠΟΛ.1201/1999 και της Ε.2019/2022, η ενδοκοινοτική παράδοση με αποτέλεσμα να χαρακτηριστούν οι εν λόγω δηλώσεις ως ανακριβείς.

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αριθμ. συστημένου RE.....GR) την 01/06/2022, με το υπ' αριθ. ....../11-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε, μαζί με τις οικείες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων τάχθηκε, σύμφωνα με το νόμο, 20ήμερη προθεσμία στον προσφεύγοντα για να υποβάλει το τελικό του υπόμνημα. Στις 23-06-2022, εμπρόθεσμα, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ το με αριθμ. πρωτ. .... υπόμνημά του.



Λαμβάνοντας υπόψη το τελικό υπόμνημα του προσφεύγοντος και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, η Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ συνέταξε την από 06/09/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και βάσει αυτής εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή, (αναφορικά με τις παραδόσεις – πωλήσεις νομισμάτων από την επιχείρηση του προσφεύγοντος σε αντισυμβαλλομένους κατοίκους σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες ο προσφεύγων υφίσταται απαλλαγή από ΦΠΑ), θεώρησε ότι δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, με σκοπό τη διάθεσή τους από τον αγοραστή, στο έδαφος άλλου Κράτους - Μέλους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999.
2. Η φορολογική αρχή έκρινε μη νόμιμες και πλημμελείς, άλλως ελλιπείς, αιτιολογίες ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, αλλά στο εσωτερικό της χώρας, με αποτέλεσμα να του καταλογιστεί ΦΠΑ 24%, καθόσον:
  - ✓ Τα τιμολόγια – δελτία αποστολής, που εκδόθηκαν για τις επιμέρους ενδοκοινοτικές παραδόσεις, τυχάνουν απολύτως νόμιμα και αληθή, εκδόθηκαν δε νομοτύπως από την επιχείρησή του και καταχωρήθηκαν στα βιβλία του.
  - ✓ Από τα αναφερόμενα στοιχεία, η επικοινωνία για την πώληση των νομισμάτων στον πελάτη, γινόταν άλλοτε τηλεφωνικά και άλλοτε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ενώ από τα σχετικά τιμολόγια, αλλά και από το σύνολο των εκδοθέντων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τιμολογίων - δελτίων αποστολής, προκύπτει ότι ο μεγαλύτερος όγκος των συναλλαγών διενεργούνταν στο εξωτερικό. Τυχάνει λοιπόν απολύτως παράλογο να φέρονται να μην έχουν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικά οι αμφισβητούμενες συναλλαγές.
  - ✓ Τα σχετικά εμπορεύματα μεταφέρθηκαν από τα ΕΛΤΑ κατά κύριο λόγο ή άλλες εταιρείες ταχυμεταφορών με προορισμό την Γερμανία κατά κύριο λόγο και άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ δεν προκύπτει τυχόν επιστροφή των σχετικών αγαθών στην επιχείρησή του. Περαιτέρω, σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία η παράδοση συντελείται όταν το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παράδοσης.
  - ✓ Η εξόφληση των συναλλαγών αναφορικά με τα υπό κρίση τιμολόγια έλαβε χώρα διατραπεζικά με εμβάσματα των αγοραστών, γεγονός που αποδεικνύει ότι επρόκειτο για πραγματικές συναλλαγές, ενώ ενόψει του ότι για την χρήση 1-1-2018 έως 31-12-2018 ούτως ή άλλως το ποσό του ΦΠΑ που προέκυψε ήταν πιστωτικό, οπότε καμία απολύτως

πρόθεση αποφυγής του ΦΠΑ δεν είχε ο προσφεύγων.

3. Ως προς τις παραδοχές του ελέγχου ότι για συγκεκριμένες συναλλαγές με παραστατικά πώλησης δεν θα έπρεπε να εκδοθεί το παραστατικό με Φ.Π.Α. 17% αλλά με 24%, λόγω του ότι δεν προέκυψε ότι η πώληση των συγκεκριμένων νομισμάτων έγινε στην Λέσβο στην έδρα της επιχείρησης ούτε ότι το εμπόρευμα βρισκόταν στην Λέσβο, τις απορρίπτουμε ως αναιτιολόγητες και εσφαλμένες, δεδομένου ότι προέκυψε από τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν εκ μέρους του ότι κατά την πώληση των εμπορευμάτων αυτά βρισκόνταν στην Μυτιλήνη και η συναλλαγή έγινε εκεί.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 /30-01-2023 αίτημα του με το οποίο ζητούσε όπως κληθεί προς ακρόαση, προκειμένου να εκθέσει και διά ζώσης τους ισχυρισμούς του.

Η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/01-02-2023 Κλήση προς Ακρόαση, με την οποία καλούσε τον προσφεύγοντα όπως προσέλθει στα γραφεία μας την Πέμπτη 02/02/2023 και ώρα 10:30. Την εν λόγω κλήση η Υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα την 01/02/2023 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στο email του προσφεύγοντος (numisgr@yahoo.gr).

Την Πέμπτη 02/02/2023 και ώρα 10:30 προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων, κ. .... και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση του. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, η Προϊσταμένη του Τμήματος Επανεξέτασης Α2, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α2 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, ο προσφεύγων ανέπτυξε τα διαλαμβανόμενα στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν .... /02-02-2023 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέλη και αντίγραφο αυτού παραδόθηκε στον προσφεύγοντα.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**

*«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, «ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»*

**Επειδή, στο άρθρο 5 παρ.1 και 3 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι:**

*«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.*

*3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»*

**Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**

*«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

**Επειδή, στο άρθρο 36 παρ.3α και 3β και στο άρθρο 66 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**

**Άρθρο 36** ( όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019)

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 . Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

**Επειδή, στην περίπτωση α΄ της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:**

«οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:**

*«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».*

**Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016:** «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

**Επειδή,** από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» ορίζεται ότι:**

*«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:*

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

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

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

**Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) «Επιστροφή του φόρου» ορίζεται ότι:**

*«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.*

*Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.*

*Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.»*

**Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος» αναφέρονται τα εξής:**

*«Όσον αφορά στην εφαρμογή της παραπάνω σχετικής Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε τα εξής:*

*1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, παρ. 1 του Ν. 1642/86, 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 10.α. του Ν. 1642/86.*

**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 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.**

**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 Φ.Π.Α. 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 Κ.Β.Σ. 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 δημοσίας 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 Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).**

**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 φωτοαντίγραφα 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 η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

##### **5. Ελεγκτικές διαδικασίες.**

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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, κλπ. 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 δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.



Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/ση Φ.Π.Α., 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 υποκειμένων 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 Φ.Π.Α.

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

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ. 1078/91, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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 Α.Φ.Μ. των αγοραστών και εφόσον κρίνεται σκόπιμο θα αποστέλλεται ερώτημα στη διεύθυνση Φ.Π.Α. - 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, στην Ε.2019/2022 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4714/2020 (Α 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912.» αναφέρονται τα 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.»

**Επειδή**, ο έλεγχος προέβη σε επαληθεύσεις για το αν τηρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., διαπίστωσε τα κάτωθι, όπως αυτά αναλυτικά παρατίθενται, στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ:

«Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ο ελεγχόμενος διενήργησε πωλήσεις προς επιχειρήσεις της Ε.Ε. (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και εξέδωσε Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια, τα οποία καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία του, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

Φορ.περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1/7/2018-31/12/2018	3.470,20
1/1/2019-31/12/2019	90.868,80
1/1/2020-31/12/2020	41.293,20
1/1/2021-31/3/2021	1010,00

Σε πλήθος περιπτώσεων ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ουσιώδη και βασικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, της ΠΟΛ.1201/1999 και της Ε.2019/2022, η φυσική μεταφορά των πωληθέντων αγαθών (νομισμάτων) από την Ελλάδα στο έδαφος κ.-μ. της Ε.Ε προκειμένου οι εν λόγω συναλλαγές να λογιστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.....».

**Επειδή**, οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αριθμ. συστημένου RE.....GR) την 01/06/2022, με το υπ' αριθ. .... /11-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε, μαζί με τις οικείες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021.

**Επειδή**, στις 23-06-2022, εμπρόθεσμα, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ το με αριθμ. πρωτ. .... υπόμνημά του με το οποίο αναφέρει ότι προσκομίζει τα δικαιολογητικά που αφορούν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπως αποδεικτικά email και αποδείξεις αποστολής.

**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ λαμβάνοντας υπόψη το τελικό υπόμνημα του προσφεύγοντος και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αποδέχτηκε μέρος των συναλλαγών αυτών, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, (σελ.39-74) με αποτέλεσμα να μειωθούν και να διαμορφωθούν τα ποσά ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

<b>ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ</b>	<b>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</b>	<b>ΦΠΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΤΑΙ 24%</b>
1/7/2018-31/12/2018	3.070,20	736,85
1/1/2019-31/12/2019	37.169,40	8.920,66
1/1/2020-31/12/2020	19.885,70	4.772,57
1/1/2021-31/3/2021	1.010,00	242,40

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων έχει προβεί σε υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων και δηλώσεων Intrastat για τις ενδοκοινοτικές του παραδόσεις που αφορούν τη φορολογική περίοδο 01/07/2018 -31/03/2021, εκτός αυτών των φορολογικών περιόδων που αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και για τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε τα προβλεπόμενα πρόστιμα με ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, αναφέρει και αποδέχεται ότι η εξόφληση όλων των ανωτέρω παραστατικών - συναλλαγών γινόταν με μεταφορές χρηματικών ποσών μέσω τραπεζών από αντίστοιχους λογαριασμούς των δικαιούχων σε λογαριασμούς του ελεγχόμενου.

**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, απορρίπτει όλες τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που αποτυπώνονται στους πίνακες (σελ. 70-74), για ένα από τους κάτωθι λόγους:

- Τα τιμολόγια που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής Επικράτειας,
- Σε συγκεκριμένες συναλλαγές, που αναφέρονται αναλυτικά στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, προσκομίσθηκαν από τον ελεγχόμενο παραστατικά μεταφοράς των πωλουμένων αγαθών, εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, ήτοι Δελτία Πώλησης ταχυδρομικών τελών των ΕΛΤΑ. Στα Δελτία αναγράφεται ως αποστολέας: ιδιώτης και ως προορισμός: μόνο η χώρα προορισμού. Επομένως, από τα Δελτία δεν προκύπτει ούτε ο αποστολέας ούτε ο παραλήπτης, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να διαπιστώσει αν τα Δελτία των ΕΛΤΑ αφορούν τη συναλλαγή που αναγράφεται στα σχετικά τιμολόγια.
- Περαιτέρω, σε κάποιες από τις συναλλαγές, που αναφέρονται αναλυτικά στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, τα παραστατικά μεταφοράς των νομισμάτων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο έχουν προγενέστερη ημερομηνία από το σχετικά Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής που αποτελεί συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης, επομένως δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν η μεταφορά αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή.
- Επιπλέον, ο έλεγχος σε συγκεκριμένες συναλλαγές (ΤΔΑ ...../20-09-2018, ΤΔΑ ...../24-06-2019, ΤΔΑ ...../17-10-2019) διαπίστωσε σε αυτά ότι η διεύθυνση προορισμού που αναγράφεται δεν είναι η ίδια με τη διεύθυνση που αναγράφεται στα προσκομισθέντα παραστατικά μεταφοράς και επομένως δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν οι μεταφορές αυτές αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν και επισημαίνει ότι ο μεγαλύτερος όγκος των συναλλαγών διενεργούνταν στο εξωτερικό (εντός της Ε.Ε.), τα εμπορεύματα δεν επεστράφησαν ποτέ πίσω και οι μεταφορές αυτών γίνονταν κυρίως με τα ΕΛΤΑ καθώς επίσης οι εξοφλήσεις των παραστατικών των ενδοκοινοτικών παραδόσεων γίνονταν με μεταφορά χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικού συστήματος που αποδέχεται και ο έλεγχος.

**Επειδή**, δεδομένου ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι υφίσταται αμφισβήτηση από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής ως προς την παράδοση των αγαθών παρά τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την πλευρά του προσφεύγοντος και κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν πραγματοποιήθηκε σχετική διοικητική συνδρομή, κρίνεται σκόπιμο προκειμένου να υφίσταται επαρκώς και εμπειριστατωμένη αιτιολογία ως προς τον καταλογισμό του φόρου για τις υπό

κρίση συναλλαγές, όπως η ελεγκτική αρχή προβεί σε περαιτέρω ενέργειες διοικητικής συνδρομής προς τις ανωτέρω φορολογικές αρχές των κρατών – μελών των συναλλασσόμενων πελατών του εντός της Ε.Ε., ως ορίζεται και από τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης, ώστε να εξασφαλισθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. αιτιολογία προς καταλογισμό του φόρου.

**Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος» αναφέρεται ότι:**

«...Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/νση Φ.Π.Α., Τμήμα Δ VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

**Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

**Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του Κ.Φ.Δ..**

**Επειδή**, ο έλεγχος προέβη σε επαληθεύσεις για το αν τηρείται η ορθή εφαρμογή των συντελεστών Φ.Π.Α. εκροών και εισροών διαπίστωσε τα κάτωθι, όπως αναλυτικά παρατίθενται, στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α.:

«Κατά τον έλεγχο εφαρμογής ορθών συντελεστών Φ.Π.Α. εκροών και εισροών βάσει των προσκομισθέντων βιβλίων και παραστατικών (λογιστικά αρχεία) διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος εξέδωσε τιμολόγια με ΦΠΑ 17% δηλαδή μειωμένο κατά τριάντα τις εκατό(30%) που ισχύει για τα νησιά του νομού Λέσβου, συνολικής καθαρής αξίας και συνολικών διαφορών (ανά συντελεστή 17% και 24%) Φ.Π.Α. συγκεντρωτικά ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

Φορ. περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 17% ΤΙΜΟΛ.	ΦΠΑ 24% ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΤΑΙ.
1/7/2018-31/12/2018	4.394,85	747,12	1.054,76	307,54
1/1/2019-31/12/2019	16.966,66	2.884,33	4.072,00	1.187,67
1/1/2020-31/12/2020	29.927,00	5.087,54	7.182,41	2.094,87
1/1/2021-31/3/2021	2.860,73	486,32	686,58	200,25

Η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) για το νησί της Λέσβου είναι δυνατή , εφόσον πρόκειται για αγαθά τα οποία, κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου (Σχετικές διατάξεις παρ.4 άρθρο 21 ν2859/2000 και ΠΟΛ.1003/31.12.2014 περ.1, της παρ.8 του άρθρου 5 )...».

«...Επίσης κατά τον έλεγχο των εν λόγω παραστατικών διαπιστώθηκε ότι όσον αφορά τα μεταφορικά που συμπεριλαμβάνονται στα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις 30/07/2019 και μετά δεν υπολογίζεται ΦΠΑ. Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. Επομένως στη φορολογητέα αξία στην οποία θα υπολογιστεί από τον έλεγχο ΦΠΑ 24% προσθέτουμε και την αξία των μεταφορικών που αναγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια.».

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υποβολή του με αριθμ. πρωτ. ....../23-06-2022 υπομνήματός του επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ισχυρίζεται ότι όλες οι αποδείξεις έχουν εκδοθεί στη Μυτιλήνη και τα αντίστοιχα εμπορεύματα έχουν παραδοθεί από την Μυτιλήνη στους αντίστοιχους πελάτες.



**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ λαμβάνοντας υπόψη το τελικό υπόμνημα του προσφεύγοντος και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, όσον αφορά την ορθή εφαρμογή των συντελεστών Φ.Π.Α. εκροών και εισροών, αποδέχτηκε μέρος των συναλλαγών αυτών, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, (σελ.74-85) με αποτέλεσμα να μειωθούν και να διαμορφωθούν τα ποσά ανά ελεγχόμενη περίοδο ως εξής:

Φορ. περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 17% ΤΙΜΟΛ.	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ	ΦΠΑ 24% ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΤΑΙ.
1/7/2018-31/12/2018	3.776,68	642,05	0,00	906,40	264,35
1/1/2019-31/12/2019	10.836,69	1.842,25	250,40	2.661,03	818,79
1/1/2020-31/12/2020	15.828,89	2.694,34	446,07	3.910,06	1.215,72
1/1/2021-31/3/2021	702,59	119,44	0,00	168,62	49,18

**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, απορρίπτει όλες τις ανωτέρω συναλλαγές για ένα από τους κάτωθι λόγους:

1. Από τον έλεγχο του τμήματος Μητρώου προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έχει δηλωμένη ως έδρα του τη Διεύθυνση ....., Μυτιλήνη Λέσβου και αποθήκη στη Διεύθυνση ..... στο ..... Νομού Κορινθίας.
2. Τα παραστατικά που εξέδωσε ο ελεγχόμενος αφορούν την πώληση νομισμάτων, τα οποία αγοράστηκαν από την Τράπεζα της Ελλάδος, από ιδιώτες, από χώρες της Ευρωπαϊκής ένωσης και από ελληνικές επιχειρήσεις. Όλοι οι πελάτες βρίσκονται εκτός του νησιού της Λέσβου και των λοιπών νησιών της παρ.4 άρθρου 21 ν.2859/2000 και τα εμπορεύματα (νομίσματα) πουλήθηκαν από τον ελεγχόμενο σε επιχειρήσεις και ιδιώτες με διευθύνσεις (όπως αυτές αναγράφονται στα παραστατικά) εκτός Λέσβου.
3. Δεν επιδείχθησαν στον έλεγχο παραστατικά διακίνησης από τα οποία να προκύπτει ότι τα αγορασθέντα νομίσματα μεταφέρθηκαν στη Λέσβο (όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης), από όπου και έπρεπε να πωληθούν για να έχει ο ελεγχόμενος το δικαίωμα έκδοσης παραστατικού πώλησης με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
4. Από τα παραστατικά διακίνησης των πωληθέντων εμπορευμάτων (νομισμάτων) του ελεγχόμενου προκύπτει ότι τα εμπορεύματα (νομίσματα) διακινούνταν μέσω των ..... και εστάλησαν από καταστήματα των ..... που βρίσκονται στην Αττική (Σύνταγμα, Χαλάνδρι κ.α) και στην Κύπρο.

Συνοψίζοντας και λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προκύπτει ότι τα πωληθέντα νομίσματα βρίσκονταν κατά την πώλησή τους στην έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στη

Λέσβο. Επομένως, τα εν λόγω παραστατικά έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση ΦΠΑ 24% και όχι 17%, όπως και εκδόθηκαν.

Επειδή, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην συμφωνία των βιβλίων με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., όσον αφορά το δ' τρίμηνο του φορολογικού έτος 2020, σύμφωνα με την από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 17), προέκυψαν τα εξής:

**« Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2020**

Μεταφέρθηκε στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ στη σχετική στήλη των εισροών (κωδ.364) και εκροών (κωδ.306) μεγαλύτερο ποσό με διαφορά που ανέρχεται σε 15.377,70 ευρώ και αφορά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με αναλογούν ΦΠΑ 2.614,21. Τα παραπάνω απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

<b>ΚΩΔ.ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΦΠΑ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΒΙΒΛΙΩΝ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>
306	ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔ.ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΣΤΑ ΝΗΣΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ	27550,26	12172,56	-15377,7
336	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	4683,544	2069,335	-2614,21
364	ΕΝΔ.ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ	35579,49	20201,79	-15377,7
384	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	6048,513	3434,304	-2614,21

.....».

Επειδή, η ως άνω μείωση καθαρής αξίας εκροών 15.377,70€ και με αναλογούν ΦΠΑ 2.614,21€ που αφορά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από την Υπηρεσία μας, διότι με την αφαίρεση αυτής και την αφαίρεση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που καταλόγισε ο έλεγχος στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020, καθαρής αξίας ποσού 19.885,70€ και αναλογούν ΦΠΑ 4.772,57€ έχει σαν αποτέλεσμα το σύνολο των εκροών να είναι μικρότερο από τα ποσά που δήλωσε ο προσφεύγων στην δήλωση του. Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2020 και μόνο, η υπηρεσίας μας αποδέχεται σαν σύνολο εκροών το ποσό που έχει δηλωθεί από τον προσφεύγοντα, ήτοι συνολική αξία φορολογητέων εκροών βάσει δήλωσης 113.778,88€.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς για ποιους λόγους θεώρησε ότι τα εν λόγω παραστατικά έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση ΦΠΑ 24% και όχι με 17%. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 06-09-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 31/03/2021 της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

## Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. .... /12-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... - ..... του ....., με ΑΦΜ ....., και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/07/2018-31/12/2018
2	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2019-31/12/2019
3	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2020-31/12/2020
4	.....	06/09/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2021-31/12/2021

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

### 1. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης .... / 06-09-2022) Φορ. Περιόδου 01/07/2018 - 31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	26.544,68	29.614,88	26.544,68	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	23.120,25	23.120,25	23.120,25	0,00
Φόρος εκροών	5.741,09	6.742,31	6.005,46	264,37
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.437,32	8.437,32	8.437,32	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	2.696,23	1.695,01	2.431,86	264,37
Χρεωστικό Υπόλοιπο				
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.696,23	1.695,01	2.431,86	264,37
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

**2. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης ...../ 06-09-2022) Φορ. Περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	67.083,69	106.828,65	69.659,25	2.575,56
Αξία φορολογητέων εισροών	79.870,16	81.802,16	81.802,16	1.932,00
Φόρος εκροών	11.463,54	21.598,15	12.677,48	1.213,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.774,25	18.097,55	18.834,40	60,15
Πιστωτικό Υπόλοιπο	7.310,71		6.156,92	1.153,79
Χρεωστικό Υπόλοιπο		3.500,60		
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		1.750,30		
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>5.250,90</b>		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.310,71		6.156,92	1.153,79
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

**3. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης ...../ 06-09-2022) Φορ. Περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	113.778,88	119.805,75	113.778,88	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	106.101,08	91.155,27	91.155,27	14.945,81
Φόρος εκροών	19.355,33	22.911,16	19.355,33	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	27.875,06	17.981,38	24.138,30	3.736,76
Πιστωτικό Υπόλοιπο	8.519,73		4.782,96	3.736,77
Χρεωστικό Υπόλοιπο		4.929,78		
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		2.464,89		
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>7.394,67</b>		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.519,73		4.782,96	3.736,77
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

**4. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης ...../ 06-09-2022) Φορ. Περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	19.109,39	24.541,05	23.531,05	4.421,66
Αξία φορολογητέων εισροών	21.145,61	15.936,11	15.936,11	5.209,50
Φόρος εκροών	3.248,60	4.291,86	4.049,46	800,86
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.244,00	2.838,65	7.621,61	4.622,39
Πιστωτικό Υπόλοιπο	8.995,40		3.572,15	5.423,25
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.453,21		
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		726,61		
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.995,40	2.179,82	3.572,15	5.423,25
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**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.