



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/4/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 179

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις:
  - του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
  - 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,
  - της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
  - 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),
- Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Την από 19-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΕΠΕ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ ....., η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «..... ΕΠΕ», με έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην περιοχή ..... ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	---------------------------	-----------------	---------------	----------------------------

1	.....	8-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2019	89.743,38€
2	.....	8-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2020	94.869,35€
3	.....	8-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/5/2021	19.591,65€

του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2019, 1/1 - 31/12/2020 και 1/1 - 31/5/2021, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 8-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..... ΕΠΕ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ με ΑΦΜ ....., η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «..... ΕΠΕ», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. .... / 8-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 59.828,92€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 29.914,46€.

Με την με αριθ. .... / 8-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 63.246,23€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 31.623,12€.

Με την με αριθ. .... / 8-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/5/2021, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 13.061,10€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 6.530,55€.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, που τελεί υπό εκκαθάριση από τις 19/11/2021, με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας τις «.....» και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες τις «.....», τις «.....».

Σύμφωνα με την με αριθ. .... / 4/9873/2-9-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ. .... / 0/1131/21-7-2021 αρχικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, κατόπιν μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στο 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Δ.ΟΡΓ.Α ..... ΕΞ

2022/05.04.2022, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων από 1/1/2019 έως και 31/5/2021.

Η ανωτέρω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. εκδόθηκε κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ της με αριθ. πρωτ. ....../22-6-2021 ηλεκτρονικής αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προερχόμενου από την παροχή ενδοκοινοτικών υπηρεσιών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 1/1/2019 - 31/12/2019, 1/1/2020 - 31/12/2020 και 1/1/2021 - 31/5/2021, αντίστοιχα, προέβη σε παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό της συνδεδεμένης με αυτήν ..... «.....» σε πελάτες της δεύτερης, που είναι εγκατεστημένοι εκτός Ελλάδος. Στις 21/10/2021 ο έλεγχος μετέβη στο χώρο της επαγγελματικής έδρας της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α, στα πλαίσια της εκδοθείσας εντολής ελέγχου. Στον έλεγχο επιδείχθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά, φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/5/2021. Ωστόσο, κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής ενδοκοινοτικών υπηρεσιών, που εκδόθηκαν από αυτήν για λογαριασμό πελατών της ..... εταιρείας «.....» περιείχαν ελλείψεις, ενώ δύο εξ αυτών εκδόθηκαν για αγορά εμπορευμάτων και εμφάνιζαν ουσιώδη ελαττώματα. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εσφαλμένως δεν περιελάμβαναν τον αναλογούντα ΦΠΑ 24%, με αποτέλεσμα να τα συμπεριλάβει στις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας και να καταλογίσει επί της καθαρής τους αξίας τον αναλογούντα Φ.Π.Α 24%, καθότι δεν εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α' του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248).

Έπειτα ο έλεγχος από την επεξεργασία των δεδομένων και των στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεσή του, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis, Elenxis, όλων των έγγραφων στοιχείων που τέθηκαν σε γνώση του κατόπιν αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας για χορήγηση στοιχείων και εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά προέβη στην έκδοση του με αριθ. .... / 13-5-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου, η προσφεύγουσα εταιρεία, διά του εκκαθαριστή της ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. .... / 9-6-2022 απαντητικό υπόμνημα

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καθώς και της από 8-11-2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:**

**1)** Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του ελέγχου καθώς η από 8-11-2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στερείται σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, εξαιτίας του γεγονότος ότι σε κανένα σημείο αυτής δεν αναφέρονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) βάσει των οποίων η ελεγκτική αρχή προχώρησε στον προσδιορισμό του ΦΠΑ.

2) Η προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν εφαρμογής της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 14 και της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000 και των άρθρων 24, 44, και 196 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ, ορθώς προέβη στη μη επιβολή Φ.Π.Α. στα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθώς αυτά εκδόθηκαν στα πλαίσια της παροχής υπηρεσιών προς την κυπριακή εταιρεία "....." (.....) - ως μέλη και οι δύο του ομίλου "....." - δυνάμει της από 1-1-2010 Σύμβασης. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή η προσφεύγουσα εταιρεία, που απασχολεί δύο εργαζομένους, απλώς συνέβαλε στις υπηρεσίες που παρείχαν σε πελάτες τους οι εταιρείες του ίδιου ομίλου και δεν παρείχε την τελική υπηρεσία σε αυτούς. Ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να τιμολογήσει η ίδια τους πελάτες, αλλά ακόμα και αν το έπραττε, οι σχετικές υπηρεσίες λογισμικού δεν θα επιβαρύνονταν με ελληνικό ΦΠΑ, καθότι οι λήπτες των υπηρεσιών ήταν υποκείμενοι στο φόρο με έδρα είτε την Ε.Ε είτε τρίτη χώρα.

3) Ο έλεγχος, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 και 34 παρ. 1 του ν.2859/2000, των άρθρων 167, 168 και 178α της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ και του άρθρου 9 του ν.4308/2014, δεν αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των προσκομισθέντων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών με την αιτιολογία της υπάρξης τυπικών ελλείψεων, οι οποίες μπορούν να διασταυρωθούν εκ των λοιπών προσκομισθέντων εγγράφων.

4) Εσφαλμένα ο έλεγχος αναφέρει ότι οι συναφθείσες συμβάσεις μεταξύ της ελληνικής και της κυπριακής εταιρείας δεν έχουν κατατεθεί σε οποιαδήποτε αρμόδια αρχή, καθότι η από 1-1-2010 σύμβαση με την κυπριακή εταιρεία αλλά και η από 1-7-2015 προσθήκη σε αυτήν έχουν κατατεθεί με την με αριθ. πρωτ. ....../2015 Κατάσταση Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990.

5) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000, καθώς ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται ανακρίβεια στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού πίνακα Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθότι τα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών έχουν δηλωθεί στις περιοδικές Δηλώσεις 3ης και 6ης φορολογικής περιόδου 2019 και στη Δήλωση της 4ης φορολογικής περιόδου 2020, αντίστοιχα. Επιπλέον, αντί του ορθού κωδικού 345, συμπληρώθηκε εκ παραδρομής ο κωδικός 342, όμως αυτή η εκ παραδρομής δήλωση δεν προκαλεί καμία επίπτωση, καθώς τα σχετικά ποσά έχουν καταχωρηθεί ορθώς ως εκροές, για τις οποίες δεν οφείλεται ΦΠΑ ως ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Ακόμα, η θέση του ελέγχου περί άρνησης του δικαιώματος έκπτωσης στα με αριθ. ΣΙ......./7-6-2016 και ΣΙ......./18-12-2019 Τιμολόγια είναι αόριστη καθότι ουδεμία ανακρίβεια προκύπτει εξ' αυτών και η με αριθ. Ε2019/2022 Εγκύκλιος δεν τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω. Συνεπώς, η άρνηση του ελέγχου παραβιάζει δίχως σαφή, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ που καθιερώνεται σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1<sup>ο</sup>, 2<sup>ο</sup> ΚΑΙ 3<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία

συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι:

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 «Κοινοποίηση των πράξεων» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «Οι πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 κοινοποιούνται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.»

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η

πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:  
α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται:  
α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά Παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7 ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «2. Γενικοί κανόνες  
Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.  
β) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει

τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

[...]

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ...

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) 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 Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντι 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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 «Υπόχρεοι στο φόρο» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,  
[...]

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α` της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζεται ότι: «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.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. ...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ....



**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Εργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς

ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα.

[...]

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

**Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Κωδικοποιημένη αναφέρεται ότι:**

«Άρθρο 24

1. Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

[...]

Άρθρο 44

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

[...]

Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

[...]

Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),
- δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,
- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.  
[...]

#### Άρθρο 178

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

[...]

#### Άρθρο 196

Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.».

Επειδή, σύμφωνα με τον με αριθ. **282/2011 Κανονισμό (ΕΕ)** του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι: «**ΤΜΗΜΑ 2Α**

**Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις**  
(Άρθρα 138 έως 142 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ)

#### Άρθρο 45α

1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

- i) **γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα**, 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 κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα

στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

**Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.**

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα:

α) 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.

β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού.

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.».

**Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ....../4/9873/2-9-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ. ....../0/1131/21-7-2021 αρχικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, κατόπιν μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στο 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Δ.ΟΡΓ.Α ..... ΕΞ 2022/05.04.2022, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων από 1/1/2019 έως και 31/5/2021.**

Η ανωτέρω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. εκδόθηκε κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ της με αριθ. πρωτ. ....../22-6-2021 ηλεκτρονικής αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προερχόμενου από την παροχή ενδοκοινοτικών υπηρεσιών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 1/1/2019 - 31/12/2019, 1/1/2020 - 31/12/2020 και 1/1/2021 - 31/5/2021, αντίστοιχα, προέβη σε παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό της συνδεδεμένης με αυτήν κυπριακής εταιρείας «.....» σε πελάτες της δεύτερης, που είναι εγκατεστημένοι εκτός Ελλάδος. Στις 21/10/2021 ο έλεγχος μετέβη στο χώρο της επαγγελματικής έδρας της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α, στα πλαίσια της εκδοθείσας εντολής ελέγχου. Στον έλεγχο επιδείχθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά, φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/5/2021. Ωστόσο, κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής ενδοκοινοτικών υπηρεσιών, τα οποία παρατίθενται κατωτέρω

δεν περιλαμβάνουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α., ήτοι 24%, όπως θα έπρεπε να συμβαίνει καθώς στα συγκεκριμένα φορολογικά παραστατικά εκρών δεν γίνεται αναφορά ως προς ποιους πελάτες της «.....» αυτά έχουν εκδοθεί, με αποτέλεσμα να τα συμπεριλάβει στις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας και να καταλογίσει επί της καθαρής τους αξίας τον αναλογούντα Φ.Π.Α 24%, καθότι δεν εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α' του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248)

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	Φ.Π.Α. 24%	Αριθ. Πράξης
.....	23/1/2019	40.523,36 €		
.....	20/2/2019	18.797,51 €		
.....	21/3/2019	26.690,43 €		
.....	18/4/2019	27.759,20 €		
.....	23/5/2019	23.820,60 €		
.....	17/6/2019	24.821,81 €		
.....	20/6/2019	-4.452,63 €		
.....	22/7/2019	26.900,29 €		
.....	22/8/2019	25.740,67 €		
.....	19/9/2019	19.844,44 €		
.....	24/10/2019	25.165,79 €		
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ. ΕΚΡΩΝ ΦΟΡ. ΠΕΡ. 1/1 - 31/12/2019</b>		<b>255.611,47€</b>	<b>61.346,75€</b>	<b>180/2022</b>
.....	28/1/2020	62.765,93 €		
.....	23/4/2020	58.878,76 €		
.....	20/7/2020	55.972,65 €		
.....	7/9/2020	43.283,48 €		
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ. ΕΚΡΩΝ ΦΟΡ. ΠΕΡ. 1/1 - 31/12/2020</b>		<b>272.026,98€</b>	<b>65.286,47€</b>	<b>181/2022</b>
.....	11/11/2020	51.126,16 €		
.....	15/2/2021	52.890,76 €		
.....	19/5/2021	1.530,50 €		
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ. ΕΚΡΩΝ ΦΟΡ. ΠΕΡ. 1/1 - 31/5/2021</b>		<b>54.421,26€</b>	<b>13.061,10€</b>	<b>182/2022</b>

Επειδή, η από 1/1/2010 αρχική σύμβαση μεταξύ των συνδεδεμένων νομικών οντοτήτων «.....» (.....) και της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και η από 1/7/2015 Πρόσθετη Πράξη αυτής, καταρτίστηκαν κατόπιν επιθυμίας της ..... να αναθέσει εξωτερικά ορισμένες υπηρεσίες που σχετίζονται με πελάτες εκτός Ελλάδος.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις ανωτέρω συμβάσεις, μοναδικός πελάτης της προσφεύγουσας εταιρείας είναι η ..... εταιρεία «.....» (.....), εκ μέρους της οποίας αναλαμβάνει την παροχή υπηρεσιών λογισμικού σε πιθανούς πελάτες της εκτός Ελλάδος, με απώτερο σκοπό να συνδράμει ..... στην αποτελεσματική άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της συνδεδεμένης με αυτήν κυπριακής εταιρείας. Η αμοιβή της από την κυπριακή εταιρεία υπολογίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο ..... έξοδα + 7,5%) και είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των πελατών της κυπριακής εταιρείας, τους οποίους θα κληθεί να εξυπηρετήσει. Συνεπώς, η προσφεύγουσα λειτουργεί ως ..... της ....., βάσει συμβατικής υποχρέωσης και ανεξάρτητα από τη χρήση που θα κάνουν οι πελάτες της.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι κατόπιν εφαρμογής της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 14 και της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000 και των άρθρων 24, 44, και 196 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ, ορθώς προέβη στη μη επιβολή Φ.Π.Α. στα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθότι αυτά εκδόθηκαν στα πλαίσια της παροχής υπηρεσιών προς την ..... εταιρεία "....." (.....) – ως μέλη και οι δύο του ομίλου "....." - δυνάμει της από 1-1-2010 Σύμβασης. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή η προσφεύγουσα εταιρεία, που απασχολεί δύο εργαζομένους, απλώς συνέβαλε στις υπηρεσίες που παρείχαν σε πελάτες τους οι εταιρείες του ίδιου ομίλου και δεν παρείχε την τελική υπηρεσία σε αυτούς.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 και 34 παρ. 1 του ν.2859/2000, των άρθρων 167, 168 και 178α της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ και του άρθρου 9 του ν.4308/2014, δεν αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των προσκομισθέντων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών με την αιτιολογία της υπάρξης τυπικών ελλείψεων, οι οποίες μπορούν να διασταυρωθούν εκ των λοιπών προσκομισθέντων εγγράφων.

**Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης διαπιστώνεται ότι υφίσταται αμφισβήτηση από την πλευρά της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, ως προς την παροχή των υπηρεσιών, παρά τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας τόσο κατά την διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

**Επειδή**, ο έλεγχος δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις αναφορικά με την εξόφληση των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν ανταπεξήλθε στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

**Επειδή**, 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 ..... φορολογικές αρχές, ως ορίζεται και από τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης, ώστε να εξασφαλισθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 64 του ΚΦΔ αιτιολογία προς καταλογισμό του φόρου.

**Επειδή**, εφόσον προκύψουν νέα στοιχεία στα πλαίσια της παραπάνω διοικητικής συνδρομής, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής δύναται να επανέλθει, εντός των ορίων της παραγραφής, καταλογίζοντας τυχόν αναλογούντες φόρους και πρόστιμα.

**Ως εκ τούτου, ο 1<sup>ος</sup>, 2<sup>ος</sup> και 3<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνονται δεκτοί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.**

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, το γεγονός ότι η καταρτισθείσα σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της συνδεδεμένης με αυτή ..... "....."

” (.....) δεν κατατέθηκε προς θεώρηση είτε σε εθνικό επίπεδο, ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, είτε σε διεθνές επίπεδο, δεν επηρεάζει σε καμία περίπτωση την πραγματοποίηση ή μη των ως άνω επίμαχων συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, ο 4<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται δεκτός με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5<sup>Ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 «Απαλλαγές στην Παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζεται ότι: «Απαλλάσσονται από το φόρο:

[...]

**1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α` της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.».**

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2019/2022 «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» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

[...]

#### **β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ**

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)».

[...]

Αναφορικά με την υποχρέωση ορθής συμπλήρωσης και υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χρήζουν αναφοράς τα κάτωθι:

Υπογραμμίζεται ότι η απαλλαγή [...] δεν θα παρέχεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις περί υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, (άρθρα 262-264 της Οδηγίας ΦΠΑ), εκτός αν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η [...] απαλλαγή μπορεί να ανακληθεί μόνο αναδρομικά, όταν και εφόσον οι φορολογικές αρχές αποδείξουν την μη υποβολή ή την μη ορθή συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παράδοσης.

[...]

iv. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αν ο προμηθευτής δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι ενίοτε η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές έχουν λόγους να πιστεύουν ότι η παράλειψη εντάσσεται σε κάποιο σχήμα απάτης) υπό την προϋπόθεση ότι, μόλις αντιλαμβάνεται το σφάλμα που οδήγησε στην παράλειψη, ο προμηθευτής προχωρεί σε διόρθωση του σφάλματος αυτού. Ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, αναφέρουμε τις κάτωθι περιπτώσεις:

- ο προμηθευτής, λόγω τυχαίου σφάλματος, δεν συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά τη συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της επόμενης περιόδου

- ο προμηθευτής συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης

- λόγω αναδιάρθρωσής της, η εταιρεία που αποκτά τα αγαθά διαθέτει πλέον νέα επωνυμία και νέο ΑΦΜ/ΦΠΑ, αλλά η παλαιά επωνυμία και ο παλιός ΑΦΜ/ΦΠΑ συνεχίζουν να υφίστανται για μικρή μεταβατική περίοδο. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο προμηθευτής συμπεριέλαβε εκ παραδρομής τις συναλλαγές με τον παλιό αυτό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

[...]

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες 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, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 8-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι: «Στην Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ για την 3η και την 6η φορολογική περίοδο του φορολογικού έτους 2019 έχουν δηλωθεί ποσά στον κωδικό 342 όπου αναγράφεται το ύψος

των Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών, χωρίς να περιλαμβάνεται αξία ΦΠΑ. Στον υποβληθέντα Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Υπηρεσιών για τις ίδιες φορολογικές περιόδους έχουν δηλωθεί ποσά στη στήλη (7) του πίνακα με τη φορολογητέα αξία των συναλλαγών η οποία αφορά παροχή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, υπάρχει ανακρίβεια στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Παρεχόμενων Υπηρεσιών και, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε 2019/2022, το γεγονός αυτό οδηγεί στον υπολογισμό ΦΠΑ για τα τιμολόγια ...../21-03-2019, ...../17-06-2019 (Χρεωστικά) και ...../20-06-2019 (Πιστωτικό) ύψους 26.690,43€, 24.821,81€ και 4.452,63€, αντίστοιχα.

[...]

Οι ίδιες διατάξεις ισχύουν και για την 4<sup>η</sup> φορολογική περίοδο του φορολογικού έτους 2020 όπου στον κωδικό 342 έχει αναγραφεί ποσό ύψους 58.878,76€ το οποίο απεικονίζει την αξία του ...../23-04-2020 εκδοθέντος Τιμολογίου. Στον υποβληθέντα Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Υπηρεσιών για τον Απρίλιο 2020 έχει δηλωθεί το ποσό των 58.878,76€ στη στήλη (7) του πίνακα με τη φορολογητέα αξία των συναλλαγών το οποίο αφορά παροχή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, υπάρχει ανακρίβεια στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Παρεχόμενων Υπηρεσιών και, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε 2019/2022, το γεγονός αυτό οδηγεί στον υπολογισμό ΦΠΑ για το τιμολόγιο ...../23-04-2020, (Χρεωστικό) ύψους 58.878,76€.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίσταται ανακρίβεια στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού πίνακα Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθότι:

- 1) τα ως άνω επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών έχουν δηλωθεί στις οικείες Δηλώσεις Φ.Π.Α. (έντυπα Φ2 & Φ4) 3<sup>ης</sup> και 6<sup>ης</sup> φορολογικής περιόδου 2019 και 4<sup>ης</sup> φορολογικής περιόδου 2020, αντίστοιχα και
- 2) το γεγονός ότι συμπληρώθηκε εκ παραδρομής ο κωδικός 342, αντί του ορθού κωδικού 345, στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., είναι ήσσονος σημασίας, καθότι δεν μεταβάλλει την οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος νομικού προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 8-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι δεν έχει δηλωθεί στο Μητρώο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, στην οποία υπάγεται η προσφεύγουσα εταιρεία, κωδικός πώλησης εμπορευμάτων ή αγαθών.

Επειδή, τα με αριθ. Τιμολόγια Εισροών ...../ 7-6-2019 και ...../ 18-12-2019 εκδόσεως της «.....» συνολικής αξίας 110.000,00€ και 21.525,24€, αντίστοιχα, υποδηλώνουν την αγορά εμπορευμάτων εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 8-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι: «(Ε) Στην υποβληθείσα Έκθεση Απόψεων στην υπηρεσία μας δεν γίνεται λόγος για την εμπορευματική δραστηριότητα της «..... ΕΠΕ» η οποία παρατηρήθηκε από τον έλεγχο μέσω της λήψης των Τιμολογίων Εισροών ...../07-06-2019 και SI...../18-12-2019 εκδοθέντα από τη νομική οντότητα «.....» συνολικής αξίας 110.000,00€ και 21.525,24€, αντίστοιχα. Η αγορά εμπορευμάτων εκ μέρους της «..... ΕΠΕ» δεν συνάδει με τους δηλωθέντες Κωδικούς Δραστηριότητας για το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο και δημιουργεί, περαιτέρω, ανακρίβεια στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Παροχής Υπηρεσιών για την 3η και 6η φορολογική

περίοδο του φορολογικού έτους 2019 και την 4η φορολογική περίοδο του φορολογικού έτους 2020, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις Διαπιστώσεις του Ελέγχου στην ενότητα «2.2 Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών σε χώρες εκτός Ελλάδας»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου περί άρνησης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. των με αριθ. ΣΙ...../7-6-2016 και ΣΙ...../18-12-2019 Τιμολογίων είναι αόριστη, καθότι όπως προκύπτει από την περιγραφή τους, αφορούν την προμήθεια αναλώσιμων Η/Υ, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την παροχή υπηρεσιών λογισμικού, ήτοι πρόκειται για απόκτηση αγαθών, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων. Συνεπώς, η με αριθ. Ε2019/2022 Εγκύκλιος δεν τυγχάνει εφαρμογής. Επιπλέον, η άρνηση του ελέγχου παραβιάζει δίχως σαφή, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ που καθιερώνεται σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν υφίσταται ανακρίβεια ως προς την υποβολή Ανακεφαλαιωτικού πίνακα Ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Επιπλέον, η θέση του ελέγχου περί άρνησης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. των με αριθ. ΣΙ...../7-6-2016 και ΣΙ...../18-12-2019 Τιμολογίων είναι εσφαλμένη, καθότι με τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αποκτήθηκαν αναλώσιμα αγαθά, ήτοι Η/Υ, τα οποία συνάδουν με την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι «.....», με σκοπό την διενέργεια φορολογητέων πράξεων

Ως εκ τούτου, ο πέμπτος της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται δεκτός με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

## Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 19-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Περίοδος
1	.....	8-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2019
2	.....	8-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2020
3	.....	8-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/5/2021

### **1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../ 8-11-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2019**

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	0,00€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>0,00€</b>

### **2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../ 8-11-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2020**

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	0,00€

<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>0,00€</b>
----------------------------------	--------------

**3. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../ 8-11-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/5/2021**

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	0,00€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>0,00€</b>

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

**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.