



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4/4/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 125

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, 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 8-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου ΚΟΡΙΘΘΙΑΣ, με έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην περιοχή ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

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

					ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	.....	9-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2020	43.773,98€
2	.....	9-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 30/9/2021	-
3	.....	9-11-2022	Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.	2021	100,00€
4	.....	1-9-2022	Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.	2022	250,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2020 και 1/1 - 30/9/2021 και τις πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2021 και 2022, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Επί της από 8-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία, όσον αφορά τις με αριθ., και/ 9-11-2022 προσβαλλόμενες πράξεις κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, ενώ όσον αφορά την με αριθ./ 1-9-2022 προσβαλλόμενη πράξη κατατέθηκε **εκπρόθεσμα** 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./ 9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 29.182,65€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 14.591,33€.

Με την με αριθ./ 9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 30/9/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα μείωση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. από ποσό 17.786,13€ σε ποσό 158,76€, ήτοι μείωση ποσού 17.627,37€.

Με την με αριθ./ 9-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς φορολογικής δήλωσης με αριθ./ 21-12-2021, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§1 του Κ.Φ.Δ..

Με την με αριθ./ 1-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισής της στο με αριθ.

πρωτ. / 23-3-2022 έγγραφο αίτημα παροχής αντιγράφων μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Κ.Φ.Δ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου του Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου στα πλαίσια της με αριθ. / 18-1-2022, εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ. Η παραπάνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. / 4-2-2021 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 19.844,04€, το οποίο προέκυψε από την υποβολή της με αριθ. / 2021 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/10/2020 - 31/12/2020 και της με αριθ. / 21-12-2021 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 17.786,13€, το οποίο προέκυψε από την υποβολή της με αριθ. / 2021 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/7/2021 - 30/9/2021. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με την με αριθ. πρωτ. / 23-3-2022 πρόσκληση, με την οποία η προσφεύγουσα κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).

Κατά την διενέργεια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου δαπανών καθώς και το δικαίωμα απαλλαγής ενδοκοινοτικών παραδόσεων, λόγω μη τήρησης από την πλευρά της προσφεύγουσας αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων για τις συναλλαγές της, τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό της χώρας.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση με το με αριθ. πρωτ. / 2-9-2022 έγγραφο, του με αριθ. / 31-8-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αριθ. / 1-9-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. μαζί με την από 1-9-2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο με αριθ. / 31-8-2022 Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. / 20-9-2022 Υπόμνημα, με το οποίο επικαλείτο φόρτο εργασίας του λογιστικού γραφείου, που έχει αναλάβει την λογιστική παρακολούθηση της επιχείρησής της. Λόγω αυτού ανταποκρίθηκε εκπρόθεσμα στην με αριθ. πρωτ. / 23-3-2022 Πρόσκληση του ελέγχου στις 2/9/2022.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, καθότι:

1) Αναφορικά με το με αριθ. / 2-12-2020 Τιμολόγιο εκδόσεως του με ΑΦΜ και τα με αριθ. Α1-Α46/2020 και / 2020 Τιμολόγια εκδόσεως του με ΑΦΜ προσκόμισε Δελτία Αποστολής. Επιπλέον, αναφορικά με τα τιμολόγια εκδόσεως του προσκόμισε αποδείξεις πληρωμών και αναφέρει ότι έχουν συμπεριληφθεί στις σχετικές ΜΥΦ.

2) Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε στην, ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε τις εν λόγω συναλλαγές ως συναλλαγές πραγματοποιηθείσες στο εσωτερικό της χώρας. Η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε πληρωμές από τις εταιρείες Επίσης, υφίστανται οι πληρωμές των φορτωτικών από την έδρα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας στην έδρα τους, οι οποίες φορτωτικές εξοφλήθηκαν εξ' ολοκλήρου από την εταιρεία Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε έγγραφα εκτελωνισμού καθώς επίσης και έντυπα της Διεύθυνσης για τα Βάσει των παραπάνω υποστηρίζει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1201/1999 και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, περί απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΟ/ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: « 1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) [...],

[...]

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α` 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία

δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

[...]

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθ. / 1-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., μαζί με την από 1-9-2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ. / 2-9-2022 έγγραφο, το οποίο απεστάλη στη έδρα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, ήτοι στην οδό στην περιοχή ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ με συστημένη επιστολή, η οποία κατατέθηκε στο κεντρικό κατάστημα των ΕΛΤΑ στην την 7-9-2022 (RE.....GR) και ως εκ τούτου, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, στην ταχυδρομική διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας της προσφεύγουσας, ήτοι την 23-9-2022.

Επειδή, η προσφεύγουσα όφειλε να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της με αριθ. με αριθ. / 1-9-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ήτοι μέχρι την 24-10-2022.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, αναφορικά με την με αριθ. / 1-9-2022 προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 8-12-2022, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

**A) ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΟΥ
..... ΜΕ ΑΦΜ ΚΑΙ ΤΟΥ ΜΕ ΑΦΜ
.....**

Επειδή, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

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.

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

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, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. ορίζουν ότι:

Άρθρο 13. Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό

σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 [Ε.Λ.Π.] (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλασσόμενους 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.

6. Ο συναλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

«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.

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

[...]

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 της με αριθ. **A.1104/2020** «Διαδικασία επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» Απόφασης της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: **«Άρθρο 2 Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου**

[...]

2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση

Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή που αναγράφεται σε δήλωση Φ.Π.Α., επιστρέφεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται.

Η αξιολόγηση των αιτήσεων επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά χρονική σειρά, με κριτήριο τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις οποίες έχει αναγραφεί ποσό προς επιστροφή και όχι με κριτήριο τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν. Αξιολόγηση κατά τα ως άνω γίνεται και για τις αιτήσεις οι οποίες για οποιονδήποτε λόγο υποβάλλονται σε έντυπη μορφή.

Η αξιολόγηση υλοποιείται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) Elenxis με περιοδικότητα τουλάχιστον 15 ημερών.

Οι αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αναρτώνται στην εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis σε αρχεία, χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» ή «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», και είναι ορατές στις Δ.Ο.Υ. και στις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.), κατά λόγο αρμοδιότητας.

Πριν τη διαδικασία αξιολόγησης των αιτημάτων προηγείται τυχόν εφαρμογή της διαδικασίας διαγραφής αχρεώστητης οφειλής Φ.Π.Α. βάσει τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/2015.».

Επειδή, αναφορικά με τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, η προσφεύγουσα υπέβαλε δύο αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα, το πρώτο αίτημα συνυποβλήθηκε με την υποβολή της με αριθ./2021 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/10/2020 - 31/12/2020, ενώ το δεύτερο αίτημα συνυποβλήθηκε με την υποβολή της με αριθ./2021 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/7/2021 - 30/9/2021, ήτοι:

Αριθμός	Ημερομηνία	Φορ. Περίοδος	Αιτούμενο ποσό επιστροφής
.....	4/2/2021	1/10 - 31/12/2020	19.844,04€
.....	21/12/2021	1/1 - 30/9/2021	17.786,13€
ΣΥΝΟΛΟ			37.630,17€

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθ. / 18-1-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, βάσει της ΠΟΛ.1104/2020.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, στα πλαίσια διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, αιτήθηκε από την προσφεύγουσα με το με αριθ./ 23-9-2022 έγγραφο να θέσει στην διάθεσή του φορτωτικά έγγραφα διακίνησης αγαθών και σχετικά αποδεικτικά, μέσω των οποίων να αποδεικνύεται η με οποιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο εκάστοτε προμηθευτής. Μεταξύ των ελεγχόμενων συναλλαγών ήταν οι κάτωθι:

Στοιχεία Παραστατικού	Προμηθευτής	Σύνολο Καθαρής Αξίας
.../ 2-12-2020	7.007,00€
A....-A...../2020	22.517,00€
...../2020	40.318,75€
ΣΥΝΟΛΟ		69.842,75€

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 9-11-2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, αναφέρεται ότι: «i. Πρόκειται για παραστατικά αξίας που δεν φέρουν τις υπογραφές ούτε του εκδότη, ούτε του παραλήπτη.

ii. Δεν τέθηκε ποτέ στην διάθεση του ελέγχου παραστατικό διακίνησης των αγαθών ή άλλα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης.

iii. Δεν τέθηκαν ποτέ στην διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά (τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθοιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο προμηθευτής.

iv. Επιπλέον, ειδικά για τις συναλλαγές με τον προμηθευτή προβλέπεται η υποβολή καταστάσεων ΜΥΦ. Ο προμηθευτής έχει υποβάλλει την προβλεπόμενη κατάσταση χωρίς να συμπεριλάβει ωστόσο τις υπό κρίση συναλλαγές.».

Επειδή, ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να επαληθεύσει την πραγματοποίηση των ως άνω επίμαχων συναλλαγών, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δαπανών, ποσού 9.079,69€ (69.842,75€ X 13%).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφορικά με το με αριθ. / 2-12-2020 Τιμολόγιο εκδόσεως του με ΑΦΜ προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα με αριθ. / 10-9-2020, / 12-9-2020 και / 13-9-2020 Δελτία Αποστολής, ενώ αναφορικά με τα με αριθ. Α...-Α... / 2020 και / 2020 Τιμολόγια εκδόσεως του με ΑΦΜ προσκόμισε Δελτία Αποστολής, καθώς και αποδείξεις πληρωμών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι ως άνω επιχειρηματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ δεν αναφέρει τις διατάξεις, βάσει των οποίων δεν έκανε αποδεκτά τα ως άνω αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ δεν αναφέρει τους λόγους, για τους οποίους η με αριθ. / 2021 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/7/2021 - 30/9/2021, κρίθηκε ανακριβής, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 9-11-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, σε καμία περίπτωση, δεν ανταπεξήλθε στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Β) ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΕ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου

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,
- β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο

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.».

Άρθρο 5. Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

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

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς τον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε Παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ`, 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε`, στ` και η ` της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ`, 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η Επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν.559/ 12-3-1977** «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (C.M.R) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78) ορίζεται ότι:
«Άρθρον 5.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθή δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη.

Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως.

2. Όταν τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν πρέπει να φορτωθούν εις διάφορα οχήματα ή είναι διαφόρων ειδών ή είναι χωρισμένα εις διαφόρους παρτίδας, ο αποστολεύς ή ο μεταφορεύς θα έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να συνταχθή χωριστόν δελτίον παραδόσεως δι' έκαστον χρησιμοποιούμενον όχημα, ή δι' έκαστον είδος ή παρτίδα εμπορεύματος.

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την ημερομηνίαν του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη.

β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως.

γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.

δ) τον τόπον και την ημερομηνίαν παραλαβής των προς μεταφοράν εμπορευμάτων και τον οριζόμενον προς παράδοσιν τόπον.

ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.

στ) την κοινώς χρησιμοποιουμένην περιγραφήν της φύσεως των εμπορευμάτων και τον τρόπον συσκευασίας και εν περιπτώσει επικινδύνων εμπορευμάτων, την γενικώς παραδεδεγμένην περιγραφήν αυτών.

ζ) τον αριθμόν των δεμάτων και τα ειδικά σημεία και αριθμούς αυτών.

η) το μικτόν βάρος των εμπορευμάτων ή την ποσότητα αυτών εκπεφρασμένην άλλως.

θ) χρεώσεις, αφορώσας την μεταφοράν (χρεώσεις μεταφοράς, συμπληρωματικά χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσαι από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).

ι) Τας απαιτουμένας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.

κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιουδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.

2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσις το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:

α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.

β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολεύς αναλαμβάνει να πληρώση.

γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".

δ) δήλωσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.

ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.

στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά.

ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.

3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1106/ 26-4-1999** με θέμα: «Διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών» αναφέρεται ότι: «1. Η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES, με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ.

2. Η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο Έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω Fax) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' (VIES), στα τηλέφωνα: 36.46.227 ή 36.16.754 και Fax: 36.16.216 ή 36.37.103 και 36.37.156.

3. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Διευκρινίζουμε ότι, κατά τη στιγμή της έκδοσης του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

Συνεπώς, η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών. Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του Έλληνα πωλητή των αγαθών, απαιτούνται εκτός του Τιμολογίου πώλησης:

αα) Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ αυτοκινήτου) και Δελτίο Αποστολής των αγαθών.

ββ) Εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, εκτός του Δελτίου Αποστολής επί του οποίου πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του ΦΙΧ αυτοκινήτου, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος - μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτοκίνητο ή κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ) από τρίτες χώρες κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

β) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος με μεταφορικά μέσα Δημοσίας Χρήσεως, ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική, διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR).

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών θέτουν στην Υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή), ζητούν να τους αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα Τιμολόγια, Τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα. Κατόπιν των ανωτέρω, εφιστούμε την προσοχή των Προϊσταμένων των αρμοδίων ΔΟΥ ώστε:

- Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη συναλλαγή. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν ΦΠΑ στο Τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος, να ελεγχθούν άμεσα, προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

- Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν από τις ΔΟΥ επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1078/2.4.1991 ή ΠΟΛ.1185/1988 Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών) που

δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, γιατί δεν τηρούνται οι τρεις προϋποθέσεις σωρευτικά, όπως προαναφέρονται, παρακαλούμε να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα, προκειμένου να καταβληθεί άμεσα στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατό, στο Τμήμα Δ' (VIES) της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ, με Fax (36.16.216 ή 36.37.103), συνυποβάλλοντας και αντίγραφα των διορθωμένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διορθωθούν τα αρχεία του VIES στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών - μελών.

- Σε περίπτωση που οι εν λόγω ελληνικές επιχειρήσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ.1262/2.8.1993 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτη - μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που, βάσει της απόφασης αυτής, μπορούν να αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ, εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, οπότε θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας. Εξυπακούεται ότι το όριο απαλλαγής της επόμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.1642/1986, θα υπολογίζεται βάσει των τροποποιημένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτοί προκύπτουν μετά από την αφαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα, οπότε δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

- Να ελέγχετε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1281/6.11.1998 Εγκύκλιο Διαταγή του Υπουργού Οικονομικών, γιατί θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η χώρα μας πρέπει να δίνει σαφείς και ακριβείς απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών, στα πλαίσια των ελέγχων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος» αναφέρεται ότι: «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.

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/νση 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 ΑΥΟ 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 σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/ 24-12-2013 αναφέρεται ότι:

«Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α, σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012).

Προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα η σχετική ελεγκτική διαδικασία σας παραθέτουμε με την παρούσα τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, που θα διενεργούνται κατ' ελάχιστο, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή.

Ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. ...

2.1 Εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών (σχετική η πολ. 1262/2-8-1993 Α.Υ.Ο. καθώς και οι πολ. 1201/29-10-1999 & 1199/24-7-2002 εγκύκλιες διαταγές), ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες παραδόσεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον παραδόσεις της ίδιας περιόδου.

Ειδικότερα διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις: ...

2.1.1 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην

Ελλάδα η από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

1. Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

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

3. 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:

3.1 Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ ή του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ (φορτωτική, CMR κ.λ.π.). Εξετάζεται το κόστος και ο τρόπος απόδοσης του τιμήματος της μεταφοράς και αναζητούνται τα σχετικά παραστατικά.

3.2 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 καυσίμων, 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.

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

4. Περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη, τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας και τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των εμπορευμάτων κατά τη διακίνησή τους.

5. Επίσης:

Προσκομίζεται στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, του υποκείμενου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται:

- η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES,

- η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Επαληθεύεται η εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.

Διενεργείται επαλήθευση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.

Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, ο έλεγχος (π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως» (βλ. 0- 409/04, 0-184/05, (0-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. 0-409/04, σκέψη 44 καθώς και 0-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. 0-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, εναπόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. 0-286/94, 0-340/95, 0-401/95 και 047/96, 0-384/04, 0-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (0 -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής,

συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., 0-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, 0-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη 0-395/02 σκέψη 30).

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 συνδεόμενες 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, η προσφεύγουσα κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους διενήργησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σταφυλιών, με χώρα παράδοσης την

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, αναφορικά με την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2020, στα πλαίσια διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, αιτήθηκε από την προσφεύγουσα να του προσκομίσει:

- Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την ΕΛΛΑΔΑ στο άλλο κράτος-μέλος
- Σχετικά αποδεικτικά, από τα οποία να αποδεικνύεται η με οποιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή η εξόφληση για τα κάτωθι παραστατικά:

Ημερομηνία	No	Ποσό	Πελάτης	Τεκμήρια Συναλλαγής			
07/07/2020	7.695,00	.....	Φορτωτική μεταφοράς -παραλαβής	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του		Εξόφληση
27/07/2020	1.996,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο .....στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
10/08/2020	2.246,40	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο .....στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του ....	.....	Εξόφληση
16/08/2020	4.708,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο .....στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
24/08/2020	5.376,00	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο .....στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση

31/08/2020	.....	22.732,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο .....	..... αντίγραφο παραλαβής - Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα		Εξόφληση
07/09/2020	.....	22.579,20	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του		Εξόφληση
10/09/2020	.....	21.964,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο .....	..... αντίγραφο παραλαβής - Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα		Εξόφληση
11/09/2020		2.550,00	.....	Παραστατικό αξίας - μεταφοράς			Εξόφληση
14/09/2020	.....	22.425,60	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του		Εξόφληση
25/09/2020	.....	-5.913,60	.....	Παραστατικό Διακίνησης - Μεταφορικά έγγραφα			Εξόφληση
28/09/2020	.....	21.964,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του		Εξόφληση
09/10/2020	.....	-422,40	.....	Παραστατικό Διακίνησης - Μεταφορικά έγγραφα			Εξόφληση
12/10/2020	....	26.726,40	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
21/10/2020	.....	-5.145,60	.....	Παραστατικό Διακίνησης - Μεταφορικά έγγραφα			Εξόφληση
29/10/2020		2.550,00	.....	Παραστατικά αξίας - μεταφοράς			Εξόφληση
13/11/2020		680,00	.....	Παραστατικά αξίας - μεταφοράς			Εξόφληση

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου η προσφεύγουσα όπως αυτές παρατίθενται στην ενότητα 6.3.1.2. «Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις» της από 9-11-2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, αναφέρεται ότι:

«Η ελεγχόμενη έθεσε στην διάθεση του ελέγχου έγγραφα τραπεζικής μεταφοράς για τα τιμολόγια με Νο :/31-08-2020,...../07-09-2020,/09/2020,/14-09-2020 και CR/25-09-2020,...../28- 09-020 και CR/09-10-2020 και τέλος/12-10-2020 και CR/21-10-2020.

Τα αγαθά φέρονται να έχουν μεταφερθεί με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα στο Λαύριο από όπου μεταφέρθηκαν με θαλάσσια μεταφορά στην Κύπρο.

Ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις αντίγραφοτης θαλάσσιας μεταφοράς (στις μεταφορές των αγαθών των τιμ 10,38,40,43,46,και 47).

Επιπλέον, στα αντίγραφα των τιμολογίων που προσκόμισε η ελεγχόμενη είχε επισυναφθεί αντίγραφο του το οποίο έφερε υπογραφή και σφραγίδα του παραλήπτη όχι όμως του μεταφορέα ή της ελεγχόμενης.

Ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του. Επαληθεύεται η εγγραφή της των συγκεκριμένων πράξεων στους οικείους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Ο έλεγχος προκειμένου να ελέγξει την εφαρμογή απαλλαγής του φόρου επί των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αναζήτησε τεκμήρια αποστολής ή μεταφοράς σύμφωνα με τον εκτελεστικό κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όπως τροποποιήθηκε με τον 2018/1912 εκτελεστικό κανονισμό του Συμβουλίου της ΕΕ, συγκεκριμένα:

[...]

Ο έλεγχος δεν μπόρεσε να βγάλει ασφαλές συμπέρασμα για τον τρόπο με τον οποίο τα αγαθά μεταφέρθηκαν στο απ' όπου η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι μεταφέρθηκαν στην μέσω θαλάσσης, καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα τεκμήριο της μεταφοράς έως το

Τα προσκομιζόμενα αντίγραφα CMR δεν μπορούν να γίνουν δεκτά ως στοιχεία της παραγράφου 3 στοιχεία α) του παραπάνω Εκτελεστικού Κανονισμού της ΕΕ καθώς φέρουν μεν την υπογραφή του παραλήπτη όχι όμως μέρος ανεξάρτητο από τον πωλητή ή τον παραλήπτη, δηλαδή του μεταφορέα. Εκτός αυτού δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως γραπτή δήλωση της περίπτωσης β 1) καθώς δεν αναφέρει την ημερομηνία άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος.

Για τα τιμολόγια/31-08-2020,...../07-09-2020,/09/2020,/14-09-2020 και/28-09-020 έχει προσκομιστεί στον έλεγχο αντίγραφα των από την εταιρεία , τα οποία ωστόσο δεν δύναται να λογισθούν ως στοιχεία της παραγράφου 3 στοιχεία α) καθώς ως αποστολέας εμφανίζεται η μεταφορική εταιρεία δεν δύναται να συνδυαστεί με τις εν λόγω μεταφορές με κάποιον τρόπο, δεδομένου ότι τα αντίστοιχα δεν διαθέτουν την απαιτούμενη αποδεικτική ισχύ. Πέραν τούτου πρόκειται για αντίγραφα και όχι πρωτότυπα παραστατικό που επιπλέον δεν φέρουν υπογραφές ή σφραγίδες της ναυτιλιακής εταιρείας.

Συνεπώς, η ελεγχόμενη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ελάχιστα τεκμήρια ώστε να μπορέσει να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για την μεταφορά των αγαθών εκτός της επικράτειας της χώρας, και σε καμία περίπτωση δεν πληρούνται τα κριτήρια που θέτει ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ.282/2011 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει ώστε να τεκμαίρεται η μεταφορά.

Επομένως, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δικαίωμα απαλλαγής για τις κάτωθι παραδόσεις καθώς εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά τους εκτός επικράτειας θεωρείται ότι παραδόθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

Ημερομηνία	Νο Τιμ.	Ποσό	Πελάτης
07/07/2020	7.695,00	.....
27/07/2020	1.920,00	.....
Σύνολα Μήνα		9.615,00	
10/08/2020	2.246,40	.....
16/08/2020	4.708,80	.....
24/08/2020	5.376,00	.....
31/08/2020	22.732,80	.....
Σύνολα Μήνα		35.064,00	
07/09/2020	22.579,20	.....
10/09/2020	21.964,80	.....
11/09/2020		2.550,00	.....
14/09/2020	22.425,60	.....
25/09/2020	-5.913,60	.....
28/09/2020	21.964,80	.....
Σύνολα Μήνα		85.570,80	
Σύνολο Τριμήνου		130.249,80	
09/10/2020	-422,4	.....
12/10/2020	26.726,40	.....
21/10/2020	-5.145,60	.....
29/10/2020		2.550,00	.....
13/11/2020		680	.....
Σύνολο Τριμήνου		24.388,40	

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, αναφορικά με την φορολογική περίοδο **1/1 - 31/12/2021**, στα πλαίσια διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, αιτήθηκε από την προσφεύγουσα να του προσκομίσει:

- Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την ΕΛΛΑΔΑ στο άλλο κράτος-μέλος
- Σχετικά αποδεικτικά, από τα οποία να αποδεικνύεται η με οποιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή η εξόφληση για τα κάτωθι παραστατικά:

Ημερομηνία	Νο	Ποσό	Πελάτης	Τεκμήρια Συναλλαγής			
11/07/2021	4.992,00	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
01/08/2021	2.040,00	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
09/08/2021	10.368,00	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
16/08/2021	14.515,20	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
23/08/2021	26.956,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
03/09/2021	-4.147,20	.....	Παραστατικό Διακίνησης		ς - Μεταφορικά έγγραφα	

06/09/2021	.....	26.956,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
13/09/2021	.....	26.956,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση
20/09/2021	.....	26.956,80	.....	Φορτωτική μεταφοράς στο	Πρωτότυπο αντίγραφο για τον αποστολέα του .....	.....	Εξόφληση

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου η προσφεύγουσα όπως αυτές παρατίθενται στην ενότητα 6.3.1.2. «Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις» της από 9-11-2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, αναφέρεται ότι:

«Η ελεγχόμενη έθεσε στην διάθεση του ελέγχου έγγραφα τραπεζικής μεταφοράς για τα τιμολόγια με Νο :/11-07-2021,/01-08-2021,/08/2021,/16-08-2021,/23-08-2021 και CR/03-09-2021, και/06-09-2021.

Στα βιβλία της ελεγχόμενης δεν βρέθηκαν φορτωτικές ή δαπάνες που να δείχνουν ότι η ίδια έχει αναλάβει την μεταφορά των αγαθών εκτός της επικράτειας.

Τα αγαθά φέρονται να έχουν μεταφερθεί με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα στο από όπου μεταφέρθηκαν με θαλάσσια μεταφορά στην Κύπρο.

Ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις αντίγραφο του της θαλάσσιας μεταφοράς (στις μεταφορές των αγαθών των τιμ 60,78 και 83).

Επιπλέον, στα αντίγραφα των τιμολογίων που προσκόμισε η ελεγχόμενη είχε επισυναφθεί αντίγραφο του το οποίο έφερε υπογραφή και σφραγίδα του παραλήπτη όχι όμως του μεταφορέα ή της ελεγχόμενης.

Ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του. Επαληθεύεται η εγγραφή των συγκεκριμένων πράξεων στους οικείους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Τα προσκομιζόμενα αντίγραφα δεν μπορούν να γίνουν δεκτά ως στοιχεία της παραγράφου 3 στοιχεία α) του παραπάνω Εκτελεστικού Κανονισμού της ΕΕ καθώς φέρουν με την υπογραφή του παραλήπτη όχι όμως μέρος ανεξάρτητο από τον πωλητή ή τον παραλήπτη, δηλαδή του μεταφορέα. Εκτός αυτού δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως γραπτή δήλωση της περίπτωσης β ι) καθώς δεν αναφέρει την ημερομηνία άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος.

Για τα τιμολόγια/23-08-202,/13-09-2021 και/20-09-2021 έχει προσκομιστεί στον έλεγχο αντίγραφο των από την εταιρεία, τα ωστόσο δεν δύναται να λογισθούν ως στοιχεία ως στοιχεία της παραγράφου 3 στοιχεία α) καθώς ως αποστολέας εμφανίζεται η μεταφορική εταιρεία δεν δύναται να συνδυαστεί με τις εν λόγω μεταφορές με κάποιον τρόπο, δεδομένου ότι τα αντίστοιχα δεν διαθέτουν την απαιτούμενη αποδεικτική ισχύ. Το δε προσκομιζόμενο αντίγραφο παραστατικού που συνδέεται με το τιμ/6-9-2021 φέρει αρκετά μεταγενέστερη ημερομηνία ώστε να μπορεί να συσχετιστεί ασφαλώς με την εν λόγω μεταφορά. Πέραν τούτου πρόκειται για αντίγραφα και όχι πρωτότυπα παραστατικά που επιπλέον δεν φέρουν υπογραφές ή σφραγίδες της ναυτιλιακής εταιρίας.

Συνεπώς, η ελεγχόμενη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ελλιπή τεκμήρια ώστε να μπορέσει να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για την μεταφορά των αγαθών εκτός της επικράτειας της χώρας, και σε καμία περίπτωση δεν πληρούνται τα κριτήρια που θέτει ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ.282/2011 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει ώστε να τεκμαίρεται η μεταφορά.

Επομένως, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δικαίωμα απαλλαγής για τις κάτωθι παραδόσεις καθώς εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά τους εκτός επικράτειας θεωρείται ότι παραδόθηκαν στο εσωτερικό της χώρας. Ο συντελεστής φόρου που εφαρμόζεται είναι 13%.

Ημερομηνία	Νο	Ποσό	Πελάτης
11/07/2021	4.992,00	.....
01/08/2021	2.040,00	.....
09/08/2021	10.368,00	.....
16/08/2021	14.515,20	.....
23/08/2021	26.956,80	.....
03/09/2021	-4.147,20	.....
06/09/2021	26.956,80	.....
13/09/2021	26.956,80	.....
20/09/2021	26.956,80	.....
Σύνολα Τριμήνου			135.595,20 ».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε στην, ο έλεγχος εσφαλμένα τις θεώρησε ως συναλλαγές, που πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

Η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας πληρωμές από τις εταιρείες Επίσης, υφίστανται οι πληρωμές των φορτωτικών από την έδρα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας στην έδρα τους, οι οποίες φορτωτικές εξοφλήθηκαν εξ' ολοκλήρου από την εταιρεία Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε έγγραφα εκτελωνισμού καθώς επίσης και έντυπα σύμφωνα με τον ΚΑΝ 1580/2007 για τα της Συνεπώς, υποστηρίζει ότι με βάση τα συγκεκριμένα έγγραφα πληρούνται οι προϋποθέσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1201/1999 και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, περί απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ID 319413/47456/22-12-2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι: «Στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ αναφέρεται ότι δεν βρέθηκαν φορτωτικές ή δαπάνες που να δείχνουν ότι η προσφεύγουσα έχει αναλάβει την μεταφορά των αγαθών εκτός της επικράτειας. Επιπλέον, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της αναφέρει « Αυτό δεν ισχύει διότι υπάρχουν οι πληρωμές των φορτωτικών από την έδρα μου έως την έδρα τους οι οποίες φορτωτικές πληρώθηκαν εξ ολοκλήρου από την εταιρεία ». Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μεταφορά εκτός επικράτειας τεκμαίρεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 περίπτωση β) του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) ΑΡΙΘ. 282/2011. Αναλυτικότερα, όταν η μεταφορά ή αποστολή δεν γίνεται από τον ίδιο τον πωλητή η μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος τεκμαίρεται εφόσον ο πωλητής έχει στην κατοχή του αθροιστικά την γραπτή δήλωση της περίπτωσης β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης και τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία του σημείου ii) της περίπτωσης β). Τα προσκομιζόμενα μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα, παρά το γεγονός ότι δεν αντιστοιχίζονται πλήρως και με το σύνολο των καταχωρημένων εκροών ως ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, θα μπορούσαν να νοηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία του σημείου ii) για μέρος του συνόλου των προς διερεύνηση συναλλαγών. Όμως η προσφεύγουσα δεν διαθέτει για καμία συναλλαγή γραπτή δήλωση του αποκτώντα η οποία να φέρει

ημερομηνία έκδοσης και περιεχόμενο που όπως αυτά προβλέπονται στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όπως τροποποιήθηκε με τον 2018/1912 εκτελεστικό κανονισμό του Συμβουλίου της ΕΕ.»

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 παράδοση των αγαθών, 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, κατά την διάρκεια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ 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 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, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ μπορεί να επανέλθει, εντός των ορίων της παραγραφής, καταλογίζοντας τυχόν αναλογούντες φόρους και πρόστιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 8-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την **απόρριψη** της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την ακύρωση της με αριθ. / **1-9-2022** προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ως **απαράδεκτης**
και

Β) Την **αποδοχή** της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής και την **ακύρωση** των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Περίοδος
1	9-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2020
2	9-11-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 30/9/2021
3	9-11-2022	Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.	2021

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

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.