



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 367

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, ΑΦΜ**, με έδρα, **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εκροών ποσού 245.220,00 €, πλέον προστίμου άρθ. 58^Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 47.700,82 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **143.102,46 €**, δεδομένου ότι ταυτόχρονα μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά ποσό 137.659,35 €.

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εκροών ποσού 6.430,82 € και φόρος εισροών ποσού 149.282,10 €, πλέον προστίμου άρθ. 58^Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 56.148,09 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **168.444,27 €**, δεδομένου ότι ταυτόχρονα μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά ποσό 43.416,74 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29/12/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. & Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /14-09-2022 εντολής ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθμ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/10-08-2017 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ', το οποίο είχε αποσταλεί στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρμόδια ελεγκτική αρχή για την προσφεύγουσα πριν την ίδρυση του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ) (αρ. πρωτ. εισερχ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ΕΜΠ /22-08-2017).

Με το εν λόγω έγγραφο ζητείτο διοικητική συνδρομή από τις φορολογικές αρχές της και ειδικότερα, ζητείτο η διενέργεια ελέγχου στην προσφεύγουσα αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της κατά τα τέσσερα (4) τρίμηνα του έτους 2015 και του 1^{ου} τριμήνου του έτους 2016 προς την ιταλική επιχείρηση με Α.Φ.Μ., δεδομένου ότι η τελευταία δεν είχε δηλώσει αντίστοιχα ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την ως άνω ιταλική επιχείρηση τιμολόγια ως κάτωθι:

Έτος	Πλήθος	Ποσά (€)
2015	151	1.886.307,86
2016	6	49.467,85

χωρίς Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθ. 28 ν. 2859/2000) και τα οποία εξοφλούνταν σταδιακά με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα (.....) της Τράπεζας από Έλληνα υπήκοο (.....- Α.Φ.Μ.), η σχέση του οποίου με την ιταλική επιχείρηση δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο. Παράλληλα, τα προσκομισθέντα στον έλεγχο μεταφορικά έγγραφα (CMR) ήταν σφραγισμένα και υπογεγραμμένα μόνο από τον μεταφορέα και όχι από τον τελικό παραλήπτη.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν τύγχαναν ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την Ελλάδα προς την Ιταλία, ήτοι πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα κατά το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, αλλά εγχώριες πωλήσεις υπαγόμενες σε μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, ο οποίος Φ.Π.Α. καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε καταλογισμό Φ.Π.Α. σε βάρος της εταιρείας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015.

2ος λόγος: Αβάσιμη η αιτίαση περί πραγματοποίησης των κρίσιμων συναλλαγών εντός της χώρας.

3ος λόγος: Παράνομος επανέλεγχος της φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015- Παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της.

4ος λόγος: Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 έχει παραγραφεί.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., το οποίο ισχύει από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4337/2015:

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που

έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται **υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:**

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 2523/1997, το οποίο ίσχυε μέχρι και 16/10/2015 οπότε καταργήθηκε με τον Ν. 4337/2015:

«1.Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, τιμωρείται: α) με φυλάκιση εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση από το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ μέχρι το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και γ) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ.

...».

Επειδή συνεπώς, για ολόκληρη τη διάρκεια της κρινόμενης φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 ίσχυαν ποσοτικά όρια μη απόδοσης Φ.Π.Α. προκειμένου για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής.

Επειδή σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν απέδωσε Φ.Π.Α. ύψους 245.220,00 € σε ετήσια βάση, ποσό που υπερβαίνει ακόμη και το ευνοϊκότερο όριο του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. (50.000 €), με αποτέλεσμα να στοιχειοθετείται το έγκλημα της φοροδιαφυγής και ως τούτου, να επέρχεται επέκταση της περιόδου παραγραφής σε δέκα (10) έτη, ήτοι στις 31/12/2026.

Επειδή η προσβαλλόμενη υπ' αριθμόν/2022 πράξη εκδόθηκε στις 29/12/2022 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα νομίμως στις 30/12/2022, ήτοι εντός της ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 «απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται

σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999, όπως ίσχυε για περιόδους έως και 31/12/2019:

«...»

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

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

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό

έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

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

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή
Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

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

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

...».

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./14-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο πελάτης της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. με έδρα την εξοφλούσε τα τιμολόγια με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα (.....) της Τράπεζας Πειραιώς,

ήτοι εντός της Ελλάδος και όχι με τραπεζικά εμβάσματα που είναι η συνήθης πρακτική για συναλλαγές με εταιρείες άλλων κρατών μελών.

Επειδή οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας πραγματοποιούνταν από Έλληνα υπήκοο (.....- Α.Φ.Μ.), η σχέση του οποίου με την ιταλική επιχείρηση δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο.

Επειδή παράλληλα, τα προσκομισθέντα στον έλεγχο μεταφορικά έγγραφα (CMR) ήταν σφραγισμένα και υπογεγραμμένα μόνο από τον μεταφορέα και όχι από τον τελικό παραλήπτη.

Επειδή ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα ως άνω, διαπίστωσε ότι η πρακτική που η προσφεύγουσα ακολούθησε (η κατάθεση μετρητών) είναι σε αντίθεση με τα διεθνώς συμβαίνοντα για συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών χωρών και έκρινε ότι διακινούνται έγγραφα με σκοπό να φαίνονται οι πωλήσεις ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και η προσφεύγουσα να αποφύγει την απόδοση Φ.Π.Α., ότι στην ουσία οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ και ότι τα προϊόντα διατέθηκαν στην ελληνική αγορά και ως εκ τούτου, θα πρέπει να υπαχθούν σε ελληνικό Φ.Π.Α. ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας με συντελεστή 13%.

Επειδή στην ίδια κατεύθυνση με τα ανωτέρω, στη διάθεση της Υπηρεσίας μας βρίσκεται απαντητικό έγγραφο των αρχών της Ιταλίας (στα πλαίσια άλλης παρεμφερούς υπόθεσης) για την επίμαχη ιταλική εταιρεία (αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/28-08-2020), σύμφωνα με το οποίο:

της αποδόθηκε ΑΦΜ/VIΕS την 29/01/2012 και αυτό απενεργοποιήθηκε την 02/01/2017. Επίσης, η εν λόγω οντότητα είναι σε πτώχευση και ο σύνδικος της πτώχευσης δεν είχε ποτέ στη διάθεσή του φορολογικά στοιχεία και λογιστικά βιβλία. Ακόμη, ως δραστηριότητα της επιχείρησης αναφέρεται «.....», (σ.σ. *δραστηριότητα εντελώς άσχετη με το*).

Επειδή η προσφεύγουσα παραθέτει πληθώρα νομοθετικών διατάξεων, ισχυριζόμενη ότι από πουθενά δεν προκύπτει ρητή υποχρέωση για ύπαρξη υπογραφής και του παραλήπτη επί των μεταφορικών εγγράφων και ότι σε κάθε περίπτωση, η απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται και μόνο με τη σχετική βεβαίωση του μεταφορέα.

Επειδή ωστόσο, από τη στιγμή που οι μεταφορές γίνονταν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα (όπως και η ίδια η προσφεύγουσα συνομολογεί), η ΠΟΛ 1201/1999 ορίζει την υποχρεωτική ύπαρξη και διαφύλαξη ορθά συνταχθέντων αποδεικτικών μεταφοράς (φορτωτικών, CMR).

Επειδή το πρότυπο του εγγράφου CMR, που τυγχάνει ευρείας και καθολικής χρήσης, περιλαμβάνει στο κάτω-δεξιά σημείο θέση για υπογραφή και σφραγίδα του παραλήπτη των αγαθών, ενώ κατά την κοινή πείρα και εμπορική πρακτική, σε όλες τις περιπτώσεις διασυνοριακών εμπορευματικών συναλλαγών, υπογράφουν επί του εντύπου όλα τα εμπλεκόμενα μέρη (πωλητής, μεταφορέας, αγοραστής).

Επειδή είναι προς το συμφέρον του πωλητή να αποζητά την ύπαρξη της υπογραφής και σφραγίδας του ενδοκοινοτικού πελάτη του, ούτως ώστε να διασφαλίζεται η παραλαβή των πωληθέντων αγαθών από τον τελευταίο και κατ' επέκταση να διασφαλίζεται και ο ίδιος έναντι του Δημοσίου αναφορικά με την ορθότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. επί της συναλλαγής, όντας ο ίδιος υπεύθυνος για την (μη) απόδοση του Φ.Π.Α..

Επειδή σε διαφορετική περίπτωση, όπου δε θα ήταν υποχρεωτική η υπογραφή του παραλήπτη των αγαθών, θα δημιουργείτο πρόσφορο έδαφος για απάτη στο πεδίο του Φ.Π.Α., εφόσον θα μπορούσαν τα πωλούμενα αγαθά να μεταφέρονται όντως σε άλλο κράτος μέλος αλλά μόνο για ελάχιστο χρονικό διάστημα (ήτοι μόνο και μόνο για την πλήρωση της τυπικής προϋπόθεσης της μεταφοράς) και στη συνέχεια να επιστρέφουν στο κράτος μέλος του πωλητή, προκειμένου να πωληθούν χωρίς Φ.Π.Α. σε χαμηλότερη τιμή.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι το γεγονός της κατάθεσης των χρημάτων σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας και από πρόσωπο μη εξουσιοδοτημένο από την αγοράστρια, είναι νομικά και ουσιαστικά αδιάφορο.

Επειδή ωστόσο, ο εν λόγω τρόπος εξόφλησης είναι αντίθετος με τη διεθνή πείρα και πρακτική σε ομοειδείς συναλλαγές, που σε συνδυασμό με τα λοιπά προαναφερθέντα ευρήματα και στοιχεία, αποτελεί σαφή ένδειξη για μη παράδοση των αγαθών στην

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ακόμη ότι, εφόσον στην Ελλάδα, κατά την επίμαχη περίοδο ίσχυε περιορισμός ανάληψης μετρητών (capital controls), θα ήταν απολύτως αδύνατο είτε η ίδια είτε κάποιος Έλληνας αγοραστής να κατέχει τόσο μεγάλα ποσά σε μορφή μετρητών.

Επειδή ωστόσο, ο ανωτέρω επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αλυσιτελής, καθόσον σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο της πρότερης (προ της επιβολής των περιορισμών) ανάληψης πολύ μεγαλύτερων ποσών και η διακράτησή τους σε μορφή μετρητών για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. & Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, αναφορικά με τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, υφίσταται παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της, εφόσον η εν λόγω περίοδος είχε αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου και από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αρ. εντολής/0/1118/29.03.2021), από τον οποίο δεν προέκυψε καμία παράβαση όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Παράλληλα, το υπ' αριθμ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/10-08-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' ήταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ από το έτος 2017, δηλαδή σε κάθε περίπτωση, κατά το χρόνο του προηγούμενου ελέγχου (έτος 2021), ήταν στη διάθεση της Φορολογικής Αρχής, η οποία είναι μία και ενιαία. Ως εκ τούτου, δεν υφίστατο κανένα «νέο στοιχείο» κατά τη στιγμή της έκδοσης της εντολής ελέγχου από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

...

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα

οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (σχετ. 8), δεν είχε διενεργηθεί πλήρης αλλά μερικός έλεγχος Φ.Π.Α., που σημαίνει ότι δεν ήταν απαραίτητη η ύπαρξη «νέων στοιχείων» κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. προκειμένου για τον επανέλεγχο της χρήσης.

Επειδή παράλληλα:

- στη σελ. 73 της Έκθεσης Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι ο έλεγχος των δικαιολογητικών διενεργείται δειγματοληπτικά και
- από τη σελ. 82 της Έκθεσης Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτει ότι το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας στη χρήση 2015 ανήλθε σε 88 εκ. €, γεγονός που σημαίνει ότι οι φερόμενες ως παραδόσεις προς την ιταλική εταιρεία με Α.Φ.Μ. αποτέλεσαν μόλις το 2% (= 1,8 εκ./88 εκ.) του συνόλου,

ήτοι αμελητέο ποσοστό, τέτοιο ώστε να μη μπορεί να υποστηριχθεί ότι θα ήταν απολύτως αναμενόμενο η παράβαση να είχε εντοπιστεί από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. /2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

A)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	95.401,64
Πρόστιμο άρθ. 58 ^A Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	47.700,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	143.102,46
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

B)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	112.296,18
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	56.148,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	168.444,27
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	318.800,32

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.