



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-05-2023

Αριθμός απόφασης: 325

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., με έδρα επί της οδού ....., Πειραιά, κατά των με αριθμό ...../15-12-2022 και ...../15-12-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01-03-2021 έως 31-12-2021 και 01-01-2022 έως 31-01-2022 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ....../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-03-2021 έως 31-12-2021, προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 1.783,59€, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 891,80€, ήτοι συνολικό ποσό 2.675,39€.

Με τη με αριθ. ....../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2022 έως 31-01-2022, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 8.271,55€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 4.135,77€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 12.407,32€.

Η προσφεύγουσα έχει ως κύρια δραστηριότητα ..... και εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από την από 15-12-2022 οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. η οποία συντάχθηκε κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. ....../11-04-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Κατόπιν της υπ' αριθμ. ....../12-04-2022 πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ζητηθέντα. Την υπό κρίση περίοδο έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 7.792,05€ βάσει της υπ' αριθμ. ....../2022 απόφασης λόγω πράξεων που πραγματοποίησε σύμφωνα με το άρθρο 24 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., ήτοι εξαγωγών, που δήλωσε στον κωδικό 348 των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. ....../03-10-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε με το με αριθμό πρωτ. ....../27-10-2022 υπόμνημά της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές από το έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πραγματοποίησε τις εξαγωγές μέσω γερμανικής εταιρείας μεταφορών (.....) με την οποία σύναψε σχετική σύμβαση και θεωρεί ότι τήρησε όλες τις νόμιμες διαδικασίες.
2. Παραβίαση αρχών χρηστής διοίκησης - αρχής αναλογικότητας καθώς έδρασε καλόπιστα και νόμιμα και είχε λάβει την επιστροφή Φ.Π.Α. την οποία δικαιούνταν.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000(ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

#### **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..

#### **Άρθρο 16 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.**

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

#### **Άρθρο 19 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών**

1. Στην Παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να

λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

**Άρθρο 24 Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών**

**1. Απαλλάσσονται από το φόρο:** α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,...

**Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος**

**1. Απαλλάσσονται από το φόρο:**

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

**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.**

**Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου**

**1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:** α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: ι) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1203/2016 Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή (ΦΕΚ Β' 4396/30-12-2016):

**Άρθρο 1 Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή- εξαγωγέα**

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή- εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται: α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας..

β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ -ΑΡΘΡΟ 24 ν.2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε δύναται να εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης) από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη.

γ) Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» -«Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή- εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε.

δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες

συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί. Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε..»

**Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 348 «εξαγωγές και απαλλαγές πλοίων και αεροσκαφών» το ποσό των 37.771,33€ ενώ έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 7.792,05€ με την υπ' αριθμ. 134/2022 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.**

**Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ποσό των επίμαχων εξαγωγών καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα ζητηθέντα δικαιολογητικά όπως τελωνειακά παραστατικά εξαγωγών σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1203/30-12-2016 από τα οποία να αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών που περιγράφονται στα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή της, αντίγραφα τελωνειακών παραστατικών με πράξη του Τελωνείου εξόδου από την οποία να αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών και σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας στα στοιχεία τελωνείων (ICIS) δεν εμφανίζονται ολοκληρωμένες εξαγωγές.**

**Επειδή, η από 15-12-2022 οικεία έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει της οποίας εκδόθηκαν μεταξύ άλλων, οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζεται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και τα πραγματικά περιστατικά που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης και δεν στοιχειοθετούνται οι εξαγωγές αξίας 37.771,33€. Επομένως ο έλεγχος θεώρησε τις επίμαχες συναλλαγές ως φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%. και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... **ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με Α.Φ.Μ. ....**, και την επικύρωση των:

A) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-03-2021 έως 31-12-2021, του Προϊσταμένου 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

και

B) με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2022 έως 31-01-2022, του ίδιου Προϊσταμένου.

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

1. Η με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-03-2021 έως 31-12-2021.

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

Διαφορά φόρου	1.783,59€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	891,80€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>2.675,39€</b>

2. Η με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2022 έως 31-01-2022.

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	8.271,55€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.135,77€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>12.407,32€</b>

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.