



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 29/01/2019

Αριθμός απόφασης: 469

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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.

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 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, που εδρεύει στα, κατά των υπ' αριθ.: α)/2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 -31/12/2015, β)/2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 -31/12/2016 και γ)/2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α § 1 του Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.: α)/2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ/επιβολή προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 -31/12/2015, β)/2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ/επιβολή προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 -31/12/2016 και γ)/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α § 1 του Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

φορολογικού έτους 2016, των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, 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 τις υπ΄ αριθμ.:

1)/2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ/επιβολή προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 -31/12/2015, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 11.917,36 €.

Το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων του μερικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ΄ αριθμ./2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών που αναγράφονται στην από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ότι τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ΄ αριθμ./2015 αξίας 1.280,00 ευρώ και/2015 αξίας 640,00 ευρώ τιμολόγια (invoice) αφορούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνέπεια της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ΄ αριθμ./2017 αίτησης περί επιστροφής από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ποσό 9.200 ευρώ λόγω πραγματοποίησης: α) ενδοκοινοτικών παραδόσεων και β) πωλήσεις εμπορευμάτων με απαλλακτικά.

2)/2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ/επιβολή προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 -31/12/2016, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.954,89 €.

Το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων του μερικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ΄ αριθμ./2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών που αναγράφονται στην από 24/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της ιδίας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία ο έλεγχος δεν αναγνώρισε :

Α) ότι το εκδοθέν από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ΄ αριθμ./2016 αξίας 412,50 ευρώ τιμολόγιο (invoice) αφορά ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της

παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013,

Β) ότι η εξαγωγή σε Τρίτη χώρα που έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας την 29/03/2016 ποσού 2.111,20 ευρώ (INV. 34) απαλλάσσεται του ΦΠΑ, καθόσον σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013 δεν διαθέτει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την απαλλαγή (τελωνειακό έγγραφο εξαγωγής, φορτωτικό έγγραφο, τραπεζικό έγγραφο εξόφλησης)

Γ) από τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, ποσό 25.411,70 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 3.303,52 ευρώ, που αφορά το ακυρωθέν υπ' αριθμ./2016 τιμολόγιο εκδόσεως

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνέπεια της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ' αριθμ./2017 αίτησης περί επιστροφής από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ποσό 6.500,00 ευρώ λόγω πραγματοποίησης: α) ενδοκοινοτικών παραδόσεων, β) εξαγωγών σε τρίτες χώρες και γ) απαλλασσόμενων του ΦΠΑ πωλήσεων με βάση ειδικών διπλότυπων δελτίων απαλλαγής.

3)/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α § 1 του Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 58 Α § 1 του Ν 4174/2013, ποσού 137,23 €, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 5,8,11,12,13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 § 1 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ).

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον δεν εξέδωσε τιμολόγιο πώλησης ή άλλο νόμιμο φορολογικό στοιχείο για το καταχωρηθέν, στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας την 29/03/2016, ποσό 2.111,20 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 13% ποσού 274,46 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015

1.1. Μη νόμιμη η άρνηση επιστροφής όλου του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α. όταν αμφισβητούνται συναλλαγές που αντιστοιχούν σε μέρος μόνο του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α.

Όπως προκύπτει από την από 25-7-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για την ελεγχόμενη περίοδο 1/1-31/12/2015, στην οποία στηρίζεται η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, η φορολογική αρχή αποφάσισε την απόρριψη της με αρ. πρωτ./2017 αίτησης επιστροφής για το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. συνολικού ύψους €9.200,00 και συνακόλουθα εξέδωσε την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζοντας στην επιχείρησή μας διαφορά φόρου €9.200,00. Όπως επίσης προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή κατέληξε στο

πόρισμα αυτό κατόπιν των διαπιστώσεων της που περιγράφονται στην ενότητα 5.2.4 αυτής και αφορούν σε τρεις (3) περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων της εταιρείας και συγκεκριμένα:

α) Το με αρ./2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €6.020 και ποσού Φ.Π.Α. €782,60.

β) Το με αριθμό/2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €1.280 και ποσού Φ.Π.Α. €166,40.

γ) Το με αριθμό/2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €640 και ποσού Φ.Π.Α. €83,20.

Όπως αμέσως προκύπτει τόσο από τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όσο και από τα ίδια τα πιο πάνω τιμολόγια, το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. των πιο πάνω αμφισβητούμενων από την φορολογική αρχή τριών (3) τιμολογίων και των αντίστοιχων συναλλαγών που αυτά αντιπροσωπεύουν ανέρχεται σε €1.032,20. Παρόλα αυτά, με την προσβαλλόμενη πράξη της, η φορολογική αρχή αρνείται την επιστροφή συνολικού ποσού Φ.Π.Α. €9.200,00, ήτοι του συνολικού Φ.Π.Α. της αίτησης για ολόκληρο το έτος 2015 που αφορά σε τριάντα ένα (31) τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων της εταιρείας που αντιπροσωπεύουν διαφορετικές μεταξύ τους συναλλαγές. Ακόμα δηλαδή και εάν ήθελε θεωρηθεί ότι οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής στην οικεία έκθεση ελέγχου ήταν αληθείς και βάσιμες, τότε η φορολογική αρχή όφειλε να αρνηθεί την επιστροφή μόνο του ποσού Φ.Π.Α. συνολικού ύψους €1.032,20 που αντιστοιχεί στα τρία ως άνω τιμολόγια, τις συναλλαγές των οποίων αμφισβητεί, και όχι το συνολικό αιτηθέν προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. για όλο το έτος 2015. Επομένως και εκ του λόγου αυτού, η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει, τουλάχιστον κατά το μέρος που η φορολογική αρχή αρνήθηκε την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. ύψους €8.167,80 (9.200-1.032,20), νόμω και ουσία αβάσιμη, ανατιολόγητη και ακυρωτέα.

1.2. Ως προς τις αμφισβητούμενες από τη φορολογική αρχή συναλλαγές

Οι αγοραστές είναι αυτοί που αναθέτουν σε μεταφορική εταιρεία της επιλογής τους να παραλάβει τα προϊόντα από τον τόπο που αυτά βρίσκονται, καθ' υπόδειξη του παραγωγού και αυτοί καταβάλουν τα έξοδα και τις δαπάνες μεταφορές. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατό να επιδειχθούν στον έλεγχο τα αποδεικτικά πληρωμής των μεταφορικών εταιρειών, ούτε τα έξοδα μεταφοράς, αφού αυτά βρίσκονται στην κατοχή των αγοραστών.

Ειδικά δε όσον αφορά την συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το με αρ./2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €6.020 και ποσού Φ.Π.Α. €782,60, η φορολογική αρχή καταλήγει στο παντελώς αυθαίρετο συμπέρασμα ότι η συναλλαγή δεν είναι πραγματική, βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο στις, κατά τους ισχυρισμούς της, μικρότερες σε ποσότητα αγορές πατάτας κατά το χρονικό διάστημα πριν την πραγματοποιηθείσα πώληση. Δεν αμφισβητεί το φορτωτικό έγγραφο - CMR το οποίο και ήλεγξε, δεν αμφισβητεί την ποσότητα και αξία των πωληθέντων με το εν λόγω τιμολόγιο προϊόντων (πατάτα), δεν αμφισβητεί τις πληρωμές από την αγοράστρια εταιρεία σε εξόφληση του τιμολογίου, ούτε αρκείται στα πιο πάνω στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν πλήρως τη συναλλαγή. Προκειμένου να αμφισβητήσει τη συναλλαγή ζήτησε τη

προσκόμιση των εξόδων μεταφοράς της συγκεκριμένης παράδοσης, ενώ είχε δηλωθεί εξαρχής ότι ο αγοραστής ήταν αυτός που επιβαρυνόταν σε κάθε περίπτωση με τα έξοδα μεταφοράς και επομένως δεν ήταν δυνατόν η εταιρεία να είχε αποδεικτικά αυτών των εξόδων. Παρά ταύτα, η φορολογική αρχή επέμεινε στην εσφαλμένη άποψη της και δεν δέχθηκε ως πραγματική την εν λόγω συναλλαγή.

Για τους λόγους αυτούς η φορολογική αρχή μη νομίμως απέρριψε την με αρ./2017 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. και αρνήθηκε την επιστροφή του αιτηθέντος πιστωτικού υπολοίπου.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΔΕΥΤΕΡΗ ΚΑΙ ΤΡΙΤΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016

Ισχυρίζεται η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία στηρίζονται η δεύτερη και η τρίτη προσβαλλόμενη πράξη ότι δεν προσκομίστηκε κανένα τιμολόγιο αγοράς πατάτας για το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 έως 1/6/2016, πλην του με αρ./2016 τιμολογίου εκδόσεως Κατόπιν παραθέτει αναλυτικά όλες τις αγορές και δαπάνες της εταιρείας για το έτος 2016 (απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. και επιβαρυνόμενες με Φ.Π.Α.), στις οποίες περιλαμβάνονται και άλλα τιμολόγια αγρών πατάτας εντός του 1^{ου} εξαμήνου του έτους 2016, για τα οποία η φορολογική αρχή επικαλείται μόνο τις αξίες των αγρών αυτών και όχι και τις ποσότητες. Είναι πρόδηλο ότι η φορολογική αρχή έχει στη διάθεση της όλα τα απαιτούμενα στοιχεία και παραστατικά προκειμένου να διασταυρώσει τις ακριβείς ποσότητες αγοράς πατάτας οι οποίες δικαιολογούν και τις πωλήσεις για όλο το έτος 2016 και αποδεικνύουν ότι δεν πωλήθηκαν ποσότητες πατάτας μεγαλύτερες από τις αγορασθείσες ποσότητες. Νομίμως δε τα εκδοθέντα εντός του πρώτου 15νημέρου του μηνός Ιουνίου 2016 τιμολόγια αγοράς αφορούν σε αγορές που πραγματοποιήθηκαν και σε ποσότητες που παραδόθηκαν εντός του μηνός Μαΐου 2016. Επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή δεν λαμβάνει υπόψη της τα αναφερόμενα στη σελ.10 της οικείας έκθεσης ελέγχου δελτία αποστολής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων κατά τον μήνα Μάιο του έτους 2016, λόγω της ελλιπούς περιγραφής από τους αποστολείς επί αυτών των διακινηθέντων προϊόντων. Η έλλειψη αυτή δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα της επιχείρησης, αφού πρόκειται για έγγραφα εκδόσεως τρίτων και επιπλέον δεν καθιστά, άνευ ετέρου, τις αντίστοιχες συναλλαγές και τις αντίστοιχες προμήθειες μη πραγματικές, ώστε να δύναται νόμιμα η φορολογική αρχή να αμφισβητήσει τις πραγματικές συναλλαγές των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των προϊόντων αυτών (πατάτα] σύμφωνα με τα εκδοθέντα από την επιχείρηση τιμολόγια.

Για το σύνολο των συναλλαγών έτους 2016 τις οποίες αμφισβητεί η φορολογική αρχή, τόπος πώλησης είχε συμφωνηθεί -και κατά πάγια πρακτική συμφωνείται- ο τόπος παραλαβής των προϊόντων από τις κατά τόπο εγκαταστάσεις, μονάδες παραγωγής ή χωράφια των παραγωγών. Τον κίνδυνο για τη μεταφορά των προϊόντων σε κάθε συναλλαγή τον φέρει ο αγοραστής-πελάτης του εξωτερικού, με δαπάνες και ευθύνη του οποίου γίνεται η φόρτωση των πωλούμενων από εμάς προϊόντων. Οι αγοραστές είναι αυτοί που αναθέτουν σε μεταφορική εταιρεία της επιλογής τους να παραλάβει τα προϊόντα από τον τόπο που αυτά βρίσκονται, καθ' υπόδειξη του παραγωγού και αυτοί καταβάλουν τα έξοδα και τις δαπάνες μεταφορές. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατό να έχει

στην κατοχή της η εταιρεία τα αποδεικτικά πληρωμής των μεταφορικών εταιρειών, ούτε τα έξοδα μεταφοράς, αφού αυτά βρίσκονται στην κατοχή των αγοραστών, ούτε είναι δυνατόν να είναι γνωστός ο ακριβής τόπος φόρτωσης (....., κ.λπ.).

Επιπρόσθετα, ως προς τις επιμέρους συναλλαγές που αμφισβητεί η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου, αναφέρονται τα εξής:

α) Προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή αντίγραφο του με αρ. που έστειλε ο αγοραστής-πελάτης του εξωτερικού και το οποίο φέρει όλες τις υπογραφές (αποστολέα, μεταφορικής, παραλήπτη-αγοραστή). Επίσης, η φορολογική αρχή ήλεγξε και διαπίστωσε ότι η εξόφληση της συναλλαγής έγινε μέσω τραπέζης από τον αγοραστή. Κανένα ισχυρισμό, όμως, δεν προέβαλε ότι το συγκεκριμένο CMR, το οποίο αφορά τη μεταφορά για την οποία εκδόθηκε το με αρ./2016 τιμολόγιο, δεν είναι ακριβές και ότι δεν ανταποκρίνεται σε πραγματική μεταφορά και συναλλαγή.

β) Ο αναγραφόμενος τόπος «.....» σε διάφορα CMR για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν το 2016, όπως αναφέρθηκε ήδη ανωτέρω αφορά στον τόπο φόρτωσης της πατάτας, ήτοι τις εγκαταστάσεις ή/και τα χωράφια των παραγωγών. Ανταποκρίνεται στον τόπο που γινόταν κάθε φορά η φόρτωση και όχι στις εγκαταστάσεις της εταιρείας, αφού πολύ συχνά η μεταφορική εταιρεία παραλάμβανε τα προϊόντα κατ' εντολή της εταιρείας απευθείας από τους παραγωγούς, στον τόπο που υποδείκνυε ο παραγωγός. Η πρακτική αυτή εξηγεί και τον λόγο για τον οποίο δεν ήταν άμεσα διαθέσιμα όλα τα αντίγραφα CMR που προορίζονται για τον αποστολέα, διότι είτε ο μεταφορέας παρέδιδε το αντίγραφο στον παραγωγό (ο οποίος αμελούσε να το παραδώσει στην εταιρεία) είτε το έστελνε ο παραλήπτης στην εταιρεία μετά από ημέρες υπογεγραμμένο και από τον ίδιο. Σε καμία περίπτωση τα ανωτέρω δεν αποδεικνύουν ότι οι σχετικές συναλλαγές-εξαγωγές ουδέποτε έλαβαν χώρα, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή.

γ) Ενδεχομένως να μην έχουν συμπληρωθεί σε όλα τα CMR οι αριθμοί των αντίστοιχων τιμολογίων. Πλην όμως τούτο δεν συνιστά λόγο απόρριψης των παραστατικών αυτών μεταφοράς, ούτε ένδειξη ότι δεν πραγματοποιήθηκε η εκάστοτε μεταφορά. Από τα υπόλοιπα στοιχεία του CMR (ποσότητες, παραλήπτης κ.λπ.) είναι εύκολο να διαπιστωθεί ότι αφορούν την ίδια συναλλαγή με αυτές των αντίστοιχων τιμολογίων που προσκομίστηκαν ενώπιον της φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται καμία αδυναμία να διαπιστώσει ο φορολογικός έλεγχος ότι οι εν λόγω συναλλαγές-ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι πραγματικές.

δ) Οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής ότι διάφορα στοιχεία επί των παραστατικών έχουν συμπληρωθεί εκ των υστέρων είναι αυθαίρετοι και συμπερασματικοί. Αναγνωρίζουμε ότι ενδεχομένως να μην έχουν τηρηθεί με ακρίβεια όλοι οι τυπικοί κανόνες έκδοσης των παραστατικών και τήρησης των στοιχείων αυτών (πχ φέρουν διορθώσεις κ.λπ.), πλην όμως θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι πρόκειται για συναλλαγές με προμηθευτές-αγρότες, οι οποίες λαμβάνουν χώρα κατά κύριο λόγο στον τόπο παραγωγής (χωράφια) και συμβαίνει συχνά να γίνονται λάθη επί των παραστατικών, τα οποία διορθώνονται επί τόπου πρόχειρα και όχι με την

ακύρωση και εκ νέου έκδοση του αντίστοιχου παραστατικού. Τούτο, δεν συνιστά απόδειξη ότι οι συναλλαγές που αφορούν τα αντίστοιχα τιμολόγια δεν είναι πραγματικές.

Χαρακτηριστική περίπτωση είναι αυτή του με αρ./2016 τιμολογίου εκδόσεως της επιχείρησης Συμφωνήθηκε αρχικά να γίνει η συναλλαγή (αγορά πατάτας], εκδόθηκε το σχετικό παραστατικό, στη συνέχεια λόγω διαφωνίας που ανέκυψε ακυρώθηκε από τον εκδότη (ανέγραψε άκυρο απ' αυτού) αλλά εν τέλει η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε όπως αρχικώς ανεγράφη, χωρίς να εκδοθεί νέο παραστατικό. Αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι τόσο η επιχείρηση μας όσο και ο εκδότης καταχωρήσαμε το συγκεκριμένο τιμολόγιο κανονικά στα βιβλία μας, ενώ ο εκδότης κατέβαλε κανονικά τους φόρους που του αναλογούν από το τιμολόγιο αυτό. Το επόμενο δε τιμολόγιο με αρ./2016 αφορά σε άλλες όμοιες συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν επιπρόσθετα της συναλλαγής του με αρ. τιμολογίου και όχι σε αντικατάσταση αυτού, όπως όλως συμπερασματικά και αυθαίρετα ισχυρίζεται η φορολογική αρχή. Εάν πράγματι το με αρ. τιμολόγιο είχε ακυρωθεί από τον εκδότη, τότε δεν θα το είχε καταχωρήσει στα βιβλία του ο εκδότης και δεν θα είχε αποδώσει φόρο επ' αυτού.

στ) Τέλος, η αναγραφή σε ορισμένων CMR των στοιχείων τρίτης αλλοδαπής επιχείρησης (αντί του αγοραστή-πελάτη μας) ως παραλήπτη δεν συνιστά ένδειξη μη πραγματικής συναλλαγής αλλά συνήθη περίπτωση συναλλαγής όπου η παράδοση ορισμένων εμπορευμάτων γίνεται κατ' εντολή του αγοραστή-πελάτη μας σε επιχείρηση με την οποία αυτός συνεργάζεται/συναλλάσσεται.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, η φορολογική αρχή μη νομίμως απέρριψε τις αιτήσεις μας για επιστροφή Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο 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 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, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 της ΠΟΛ. 1090/2-4-2012: "Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες", ορίζεται ότι:

3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκείμενων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου.

4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού).

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 της ΠΟΛ. 1067/3-4-2013: Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες - Τροποποίηση των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1090/2012 και ΠΟΛ. 1073/2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1016/2010 και 1108/2010, ορίζεται ότι:

2. Προκειμένου για αιτήσεις που με βάση την ανάλυση κινδύνου από τη Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του δημοσίου, καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για την περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή, και ενημερώνεται σχετικά η Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού.

3. Στην περίπτωση που η επιστροφή διενεργείται κατόπιν ελέγχου:

α) Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα για υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή φορολογητέες εκτός Ελλάδας σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του συνολικού κύκλου εργασιών τους για την τελευταία διαχειριστική τους περίοδο.

β) Για αιτήσεις επιστροφής που αφορούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που προκύπτουν από το σύστημα VIES, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα ICIS, όσον αφορά τις εξαγωγές.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:

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.

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

1.1. Έλεγχος αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά της δήλωσης Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.

Ελέγχεται αν έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρουμένων βιβλίων (διπλογραφικά) ή την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων ή του βιβλίου Αγορών (απλογραφικά).

1.2. Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

Εξετάζεται αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, όχι νόμιμα, συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή. Ελέγχεται επίσης η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής για το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό του Φ.Π.Α.

1.3. Έλεγχος αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες δαπάνες (αγορές, πάγια, λοιπές δαπάνες), που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον δαπάνες της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα σε εφαρμογή των ανωτέρω ελέγχεται:

1. αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών.
2. αν ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/ΦΠΑ.
3. η κατάσταση πελατών/προμηθευτών που υπέβαλε ο προμηθευτής για την εν λόγω παράδοση, στις περιπτώσεις που απαιτείται η υποβολή τέτοιας κατάστασης.
4. τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών.
5. 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 προμηθευτής καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των αγαθών κατά τη διακίνησή τους.
6. αν η δαπάνη αφορά ενσώματο αγαθό, γίνεται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο τιμολόγιο.
7. αν το ενσώματο αγαθό έχει πωληθεί, ελέγχεται ότι έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης, ότι ο πελάτης έχει καταχωρήσει την απόκτηση του αγαθού στην κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή στο σύστημα VIES κατά περίπτωση και η σωστή εφαρμογή των περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο). Επί πώλησης του αγαθού εκτός Κοινότητας ελέγχονται τα προβλεπόμενα παραστατικά.
8. αν η δαπάνη αφορά παροχή υπηρεσιών, επαληθεύεται η πραγματοποίηση αυτής. (Διερεύνηση της δυνατότητας του προμηθευτή να παρέχει τις υπηρεσίες με βάση τα στοιχεία του οικείου φακέλου)
9. αν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση, επαληθεύεται ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

1.4. Έλεγχος αν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ποσού άνω των 147,00 ευρώ, εκπέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Ελέγχονται οι δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, ποσού άνω των 147,00 ευρώ η κάθε μία, αν για αυτές εκπέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

2. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στις περιπτώσεις που διενεργούνται απαλλασσόμενες πωλήσεις ελέγχουμε αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά. Ενδεικτικά για τις συνηθέστερες εξ' αυτών, αναφέρουμε:

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 εξαγωγής αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή - εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας απαιτούνται:

1. Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στο τιμολόγιο, που πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής, να αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ».
2. Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα, καθώς και το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών. Στην περίπτωση αποδεδειγμένης απώλειας του οικείου αντιτύπου 3 του Ε.Δ.Ε. απαιτείται αντίγραφο του αντιτύπου 1 του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής, θεωρημένο από το Τελωνείο εξαγωγής, το οποίο έχει εκδοθεί με την ένδειξη «Για το αρχείο του εξαγωγέα».
3. Τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών.
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. Θεωρημένο φωτοαντίγραφο, στο οποίο έχει συνταχθεί πράξη εξόδου των εμπορευμάτων από το Τελωνείο εξόδου, του αντιτύπου με αριθμό 5 της Δήλωσης Διαμετακόμισης ή του αποκόμματος του φύλλου Νο 2 (θέσεις 18 - 28) του Δελτίου TIR μαζί με τον αριθμό του φύλλου Νο 1 ή του αντιτύπου Ε' της διασάφησης εξαγωγής. Το φωτοαντίγραφο αυτό θα ζητείται με αίτηση του εξαγωγέα, από το αρμόδιο Τελωνείο εξαγωγής ή αναχώρησης.
6. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της εξαγωγής ο έλεγχος (π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην τρίτη χώρα, θεωρημένο από την αρμόδια αρχή).

7. Διενεργείται επαλήθευση, των εξαγωγών της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICIS.

2.1.2 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 ή 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.λπ.). 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 φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφο (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.
- Αντίγραφο (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.).

2.1.3 Απαλλαγή από το ΦΠΑ της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, ελέγχονται:

1. το δικαίωμα άμεσης απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας και η χορήγηση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.).
2. η τήρηση της διαδικασίας θεώρησης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.).
3. ο υπολογισμός του ορίου απαλλαγής και η ακρίβεια των στοιχείων που αναγράφονται στο Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ.

Για τις περαιτέρω υποχρεώσεις, των προσώπων που χρησιμοποιούν το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής για την πραγματοποίηση πράξεων με απαλλαγή από το ΦΠΑ, σχετικές είναι οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 6 & 7 της Α.Υ.Ο. 11003551/8475/ Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993.

2.6 Λοιπές περιπτώσεις.

Στις λοιπές περιπτώσεις, που διενεργούνται απαλλασσόμενες πωλήσεις, ελέγχουμε αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά και τα κατά περίπτωση στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και η καθ'οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

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

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. γ' της ΠΟΛ. 1090/2-4-2012 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1067/3-4-2013 στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του δημοσίου, διενεργείται τακτικός έλεγχος.

1) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ./2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου τα οποία αναγράφονται στην από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης

25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών
.....

Επειδή από την ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτουν τα ακόλουθα:

A) Αναφορικά με τις μη φορολογητέες εκροές περιόδου 01/01-31/12/2015 προκύπτουν (ποσά σε ευρώ):

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΗΡΗΘΕΝΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΞΙΑ
70.02.00.000 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	70.844,26
70.00.00.000 Πωλ.εμπ. σωτ. κεντρ. χο	57.728,00
ΣΥΝΟΛΟ	128.572,26
ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ	ΑΞΙΑ
309 Ενδοκ. Παρ. & λοιπές εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	55.733,40
342 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	52.454,86
349 Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	20.384,00
ΣΥΝΟΛΟ	128.572,26

B) Πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου 01/01-31/12/2015

Ισοζύγιο : Κωδ. λογ. 54.02.999.000 – ΦΠΑ προς συμψηφισμό :	21.366,96 €
Περιοδική δήλωση ΦΠΑ : Κωδ. δηλ. 502 – ποσό για έκπτωση :	12.166,96 €
Κωδ. δηλ. 503 – ποσό για επιστροφή :	<u>9.200,00 €</u>
	21.366,96 €

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ./2017 αίτηση περί επιστροφής από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ποσό 9.200 ευρώ λόγω πραγματοποίησης: α) ενδοκοινοτικών παραδόσεων και β) πωλήσεις εμπορευμάτων με απαλλακτικά.

Επειδή σύμφωνα με την από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, ο έλεγχος έκρινε ότι :

«η ελεγχόμενη δεν είχε στη κατοχή της κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) τα οποία να έχουν εκδοθεί σε κατάλληλο χρόνο που να τεκμηριώνουν την αγορά των ειδών – πατάτες της παράδοσης που αφορά στο τιμολόγιο – invoice υπ' αριθμό/2015, πελάτης, ΑΦΜ/VAT, συνολική αξία **6.020,00 €** και είδος – πατάτες ποσότητας 14.000 κιλών. Επίσης η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στη κατοχή της στοιχεία περί των σχετικών εξόδων μεταφοράς στο άλλο κράτος- μέλος (Τ.Π.Υ. μεταφορέα, σχετική πληρωμή) μη πληρώντας την σχετική προϋπόθεση που θέτει η ΠΟΛ. 1201/1999 και η ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013. Αναφορικά με το τιμολόγιο – invoice υπ' αριθμό/2015, πελάτης, ΑΦΜ/VAT, συνολική αξία **1.280,00 €** και είδος – φράουλες ποσότητας 1.280 κιλών και το τιμολόγιο – invoice υπ' αριθμόν/2015 πελάτης ΑΦΜ/VAT, συνολική αξία **640,00 €** και είδος – φράουλες ποσότητας 1.280 κιλών, η

ελεγχόμενη δεν είχε στη κατοχή της οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος- μέλος μη πληρώνοντας την σχετική προϋπόθεση που θέτει η ΠΟΛ. 1201/1999 και η ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 (δεν προσκομίστηκαν καν κατ' ελάχιστον τα cmr).

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα παραπάνω:

ΠΡΟΤΕΙΝΟΥΜΕ

Την απόρριψη της αίτησης επιστροφής της ελεγχόμενης για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ το οποίο ζητά με τη υποβληθείσα αίτηση ως ακολούθως :

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΙΤΟΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ
...../17	01/01/2015- 31/12/2015	9.200,00	9.200,00	0,00
			ΣΥΝΟΛΟ	0,00

Επίσης ο έλεγχος καταλογίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ της παράδοσης του υπ' αριθμόν/2015 invoice, ήτοι ποσό ΦΠΑ ύψους $1.280,00\text{€} \times 13\% = 166,40\text{€}$ και τον αναλογούντα ΦΠΑ της παράδοσης του υπ' αριθμόν/2015 invoice, ήτοι ποσό ΦΠΑ ύψους $640,00\text{€} \times 13\% = 83,20\text{€}$ κρίνοντας ότι οι σχετικές παραδόσεις έχουν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος- μέλος βάσει της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία της καθώς και με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, κατά την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 προκύπτει να έχει διενεργήσει απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικού ποσού **128.572,26€**.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι τα υπ' αριθμ./2015 και/2015 τιμολόγια συνολικής αξίας **1. 920,00 €**, εκδόθηκαν για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος- μέλος, βάσει της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.

Επειδή σχετικά με το υπ' αριθμόν/2015, πελάτης, ΑΦΜ/VAT, συνολικής αξίας **6.020,00 €**, ο έλεγχος δεν αποφαινεται αν αφορά ενδοκοινοτική παράδοση ή όχι και δεν καταλογίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ επί της αξίας αυτού.

Επειδή ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει το πόρισμά του σχετικά με την απόρριψη, εν συνόλω, του αιτήματος περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 9.200,00 ευρώ, δεδομένου ότι:

Α) με την προσβαλλόμενη πράξη και συνέπεια του καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ επί της αξίας των υπ' αριθμ./2015 και/2015 τιμολογίων, μειώνεται το προς έκπτωση

ποσό από 12.166,96 ευρώ βάσει δήλωσης, στο ποσό των 11.917,36 ευρώ (12.166,96 – 166,40 – 83,20), το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη χρήση για συμψηφισμό,

Β) η προσφεύγουσα εταιρεία προκύπτει να έχει διενεργήσει την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικού ποσού **128.572,26€**, από τις οποίες ο έλεγχος ουσιαστικά απέρριψε την συνολική αξία των υπ' αριθμ./2015 και/2015 τιμολογίων ύψους **1. 920,00 €**, λαμβάνοντας δε υπόψη και την αξία του υπ' αριθμ./2015 ύψους **6.020,00 €**, απομένει συνολική αξία απαλλασσομένων εκροών **120.632,26€**, για τις οποίες ο έλεγχος δεν αποφαινεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από το ΦΠΑ.

Επισημαίνεται δε ότι ο έλεγχος, ενώ απορρίπτει το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ποσού 9.200,00 ευρώ, δεν αποφαινεται περί μεταφοράς του ποσού αυτού για έκπτωση σε επόμενη περίοδο.

Επειδή οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την έκθεση ο λόγος της απόρριψης εν συνόλω της υποβληθείσας υπ' αριθμ./2017 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ποσού 9.200 ευρώ, με αποτέλεσμα η από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η φορολογική αρχή όφειλε να αρνηθεί την επιστροφή μόνο του ποσού Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα τρία ως άνω τιμολόγια, τις συναλλαγές των οποίων αμφισβητεί, και όχι το συνολικό αιτηθέν προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. για όλο το έτος 2015, κρίνεται βάσιμος.

2) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ./2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου τα οποία αναγράφονται στην από 24/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

Επειδή από την ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από το τηρούμενο Ισοζύγιο Λογιστικής Δεκεμβρίου 2016 προκύπτουν :

Κωδ. Λογαριασμού	Λογαριασμός	Ποσό
70.00.00.000	Πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού άνευ ΦΠΑ	39.597,50
70.00.00.013	Πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού 13% ΦΠΑ	485.108,07
70.00.00.033	Έσοδα από πωλήσεις	1.105,06
70.02.00.000	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων	65.904,98
70.03.00.000	Εξαγωγές εμπορευμάτων τρίτων χωρών	5.359,20
70.95.00.013	Εκπτώσεις Πωλ. εμπορευμάτων	30.834,85
70.98.00.013	Επιστροφές πωλήσεων	72.576,46

Από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις για το χρονικό διάστημα 01/01/2016-31/12/2016 προκύπτουν:

Πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού 13% ΦΠΑ	382.940,32
Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	39.597,50
Εξαγωγές & απαλλαγές πλοίων & αεροσκαφών	5.359,20
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων	65.904,98
Σύνολο φορολογητέων εκροών	382.940,32
Σύνολο εκροών	493.802,00

Σύνολο φόρου εκροών	49.782,23
Σύνολο φόρου εισροών	49.702,15
Πιστωτικό προηγούμενης περιόδου	12.166,96
Λοιπά προστιθέμενα ποσά	0,02
Σύνολο φόρου εισροών	61.869,13
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	61.868,73
Πιστωτικό Υπόλοιπο	12.086,50
Ποσό για έκπτωση	5.586,50
Ποσό για επιστροφή	6.500,00

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ./2017 αίτηση περί επιστροφής από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ποσό 6.500,00 ευρώ λόγω πραγματοποίησης: α) ενδοκοινοτικών παραδόσεων, β) εξαγωγών σε τρίτες χώρες και γ) απαλλασσόμενων του ΦΠΑ πωλήσεων με βάση ειδικών διπλότυπων δελτίων απαλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με την από 24/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,
....., ο έλεγχος έκρινε ότι :

«.....ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την δυνατότητα απαλλαγής της ενδοκοινοτικής παράδοσης με Invoice No/2016 αξίας **412,50 €** εκδοθέν την 2/5/2016 με λήπτη την - – VAT/VIES, για 1.375 κιλά πατάτας συνολικής αξίας 412,50 € καθώς η επιχείρηση δεν προσκόμισε νόμιμο φορτωτικό έγγραφο και επιπλέον δεν προσκόμισε στοιχεία πληρωμής των μεταφορικών εξόδων. Συνεπώς ο έλεγχος κρίνει ότι δεν αποδεικνύεται, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 και την ΠΟΛ. 1201/1999, η μεταφορά των εμπορευμάτων του Invoice No/2016 στο άλλο κράτος μέλος και δεν κάνει δεκτή την απαλλαγή του ΦΠΑ των εκροών αυτών ποσού 412,50 €

και εκδίδει Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Πράξη επιβολής Προστίμου του άρ. 58^α του Ν 4174/2013 με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Επίσης ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την δυνατότητα απαλλαγής της εξαγωγής που έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης την 29/03/2016 με ποσό εσόδων 2.111,20 € περιγραφή και με αγοραστή την επιχείρηση Λόγω της καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης εξαγωγής για την οποία δεν διαθέτει κανένα φορολογικό στοιχείο, τελωνειακό έγγραφο εξαγωγής, φορτωτικό έγγραφο, τραπεζικό έγγραφο εξόφλησης ο έλεγχος δεν κάνει δεκτή την απαλλαγή του ΦΠΑ των εκροών αυτών ποσού **2.111,20 €** σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 και εκδίδει Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Πράξη επιβολής Προστίμου του άρ. 58^α του Ν 4174/2013 με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Ο έλεγχος τέλος προσδιορίζει τις φορολογητέες εισροές, καθώς δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση το ποσό εισροών 25.411,70 € και τον αναλογούντα φόρο 3.303,52€ του ακυρωμένου τιμολογίου Ν/2016 εκδόσεως – ΑΦΜ που έχει καταχωρήσει η ελεγχόμενη στα βιβλία της χωρίς να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 8 του Ν 4308/2014 και του άρθρου 32 του Ν 2859/2000.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία της καθώς και με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, κατά την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 προκύπτει να έχει διενεργήσει απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικού ποσού **110.861,68€**.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε από τις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικό ποσό **2.523,70€** καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής της παράδοσης αγαθών βάσει της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013, ήτοι την αξία του Invoice No/2016 ποσού 412,50 €, καθώς και το ποσό 2.111,20 € για το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαθέτει κανένα στοιχείο ότι αφορά εξαγωγές.

Επειδή ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει το πόρισμά του σχετικά με την απόρριψη, εν συνόλω, του αιτήματος περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 6.500,00 ευρώ, δεδομένου ότι:

Α) με την προσβαλλόμενη πράξη και συνέπεια του καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ επί συνολικής αξίας **2.523,70€** ύψους **328,09€** καθώς και από τη μη αναγνώριση του ποσού εισροών **25.411,70 €** και του αναλογούντος επί αυτού φόρου ποσού **3.303,52 €**, που αφορά το ακυρωμένο τιμολόγιο Νο/2016 εκδόσεως, μειώνεται το προς έκπτωση ποσό από 5.586,50 € βάσει δήλωσης, στο ποσό των 1.954,89€ (5.586,50 -328,09-3.303,52) το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη χρήση για συμψηφισμό,

Β) η προσφεύγουσα εταιρεία προκύπτει να έχει διενεργήσει την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικού ποσού **110.861,68€** από τις οποίες ο έλεγχος ουσιαστικά απέρριψε συνολική αξία **2.523,70 €** και απομένει συνολική αξία απαλλασσομένων εκροών **108.337,98 €**, για τις οποίες ο έλεγχος δεν αποφαίνεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από το ΦΠΑ.

Επισημαίνεται δε ότι ο έλεγχος ενώ απορρίπτει το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ποσού 6.500,00 ευρώ, δεν αποφαινεται περί μεταφοράς του ποσού αυτού για έκπτωση σε επόμενη περίοδο.

Επειδή οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την έκθεση ο λόγος της απόρριψης εν συνόλω της υποβληθείσας υπ' αριθμ./2017 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ποσού 6.500,00 ευρώ, με αποτέλεσμα η από 24/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,, να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας,

Σημειώνεται ότι:

A) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

α) ...

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

B) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 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.

Ζ

Γ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου,

δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

3) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ./2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2016, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου τα οποία αναγράφονται στην από 24/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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 συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

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

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.

.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α §1 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 24/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών,, η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε **την 29/03/2016** ποσό εσόδου 2.111,20 ευρώ με αιτιολογία και συναλλασσόμενη επιχείρηση (αγοραστή) ‘.....

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο, τελωνειακό έγγραφο εξαγωγής, φορτωτικό έγγραφο, τραπεζικό έγγραφο εξόφλησης, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι για την ως άνω συναλλαγή δεν εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης ή άλλο νόμιμο φορολογικό στοιχείο και ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58 Α του Ν 4174/2013 όπως ίσχυε το χρόνο διάπραξης της παράβασης, ήτοι το 50 % του αναλογούντος ΦΠΑ επί του ποσού των 2.111,20 ευρώ (2.111,20 X 13 % X 50%).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1) **Την αποδοχή αυτής** κατά το μέρος που αφορά τις προσβαλλόμενες/2018 και/2018 πράξεις οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, φορολογικών περιόδων 01/01/2015 -31/12/2015 και 01/01/2016 -31/12/2016 αντίστοιχα, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

2) **Την απόρριψη αυτής** κατά το μέρος που αφορά την προσβαλλόμενη/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α § 1 του Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, φορολογικού έτους 2016.

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

Φορολογικό έτος 2016:

Πρόστιμο άρθρου 58 Α' §1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού: **137,23 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.