



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/03/2020

Αριθμός απόφασης: 635

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ η οποία έχει έδρα στην, οδός αρ. Τ.Κ. κατά της υπ.'

αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ως ανωτέρω αναφερόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση και την έκθεση έλεγχου, Φ.Π.Α..

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. **φορολογικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, το τελικό **πιστωτικό υπόλοιπο** για έκπτωση ποσού 1.296,63 ευρώ **διαμορφώθηκε σε συνολικό ποσόν φόρου για βεβαίωση ύψους 45.451,14 ευρώ(ΑΧΚ, ΑΤΒ/2019).**

Η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες βιομηχανικού εξοπλισμού (**παροχή υπηρεσιών** σχεδιασμού και εργασιών **υπεργολαβίας** στο πλαίσιο της διαδικασίας κατασκευής επίπλων γραφείων και καταστημάτων **και το χονδρικό εμπόριο ειδών** διακόσμησης εσωτερικών χώρων), τήρησε απλογραφικό σύστημα βιβλίων (Β' Κατηγορίας) και υπέβαλε τις παρακάτω περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (σελ.3-4 έκθεσης έλεγχου),

A/A	Αριθμός/Ημ/νία Δήλωσης	Περίοδος	Υπόλοιπο €
1	/2018	Αρχική Α' Τριμήνου 2018	Χ.Υ. 1.150,61
2	/2018	Αρχική Β' Τριμήνου 2018	Π.Υ. 5.790,69
3	/2018	Αρχική Γ' Τριμήνου 2018	Π.Υ. 7.928,69
4	/2019	Αρχική Δ' Τριμήνου 2018	Π.Υ. 14.368,48
5	/2019	Τροποποιητική Δ' Τριμήνου 2018	Π.Υ. 6.378,56

Η προσφεύγουσα, αιτήθηκε και **έλαβε επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 13.719,38 ευρώ, ήτοι:**

α) Ποσόν 5.790,69 ευρώ- Αριθμός απόφασης/2018, RUN 97 - **Β' Τρίμηνο 2018**

β) Ποσόν 7.928,69 ευρώ- Αριθμός απόφασης/2018, RUN102 - **Γ' Τρίμηνο 2018**

Στην συνέχεια, αιτήθηκε την επιστροφή Φ.ΠΑ.4^{ου} Τριμήνου 2018, ποσού 14.368,48

ευρώ (αρχική δήλωση) και ποσού 6.378,56 ευρώ (τροποποιητική δήλωση). Από τον έλεγχο

διαπιστώθηκε ότι το ως άνω ποσό δεν μεταφέρθηκε προς συμψηφισμό η επιστροφή στις επόμενες φορολογικές δηλώσεις.

Με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 01.01.2018-31.12.2018, η προσφεύγουσα, δήλωσε ως εκροές και εισροές τα παρακάτω ποσά:

Αξία Φορολογητέων Εκροών (24%)	30.956,00
Αξία Φορολογητέων Εισροών	175.317,61
Ενδοκοινοτικές Παροχές Υπηρεσιών	34.975,00
Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	196.246,00
Εξαγωγές (τρίτες χώρες) και Απαλλαγές Πλοίων και Αεροσκαφών	27.700,00

Η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2018 εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής (καθαρής) αξίας ποσού 258.911,00 ευρώ, σε πελάτες του εξωτερικού (Ε.Ε και τρίτες χώρες) όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 24-10-2019 έκθεση έλεγχου ΦΠΑ (σελ.29-31).

A/A	Επωνυμία Πελάτη	Χώρα	ΑΦΜ/ΦΠΑ	Πλήθος Τιμολογίων	ΑΞΙΑ
1.		Γερμανία(Ε.Ε.)		22	230.211,00
2.		Κύπρος (Ε.Ε.)		1	1.000,00
3.		Αίγυπτος (Τρίτη Χώρα)	-----	1	27.700,00
ΣΥΝΟΛΟ				24	258.911,00

Από τον έλεγχο, που διενεργήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία-στοιχεία) καθώς και στα δικαιολογητικά (διασαφήσεις αρχικές-τροποποιητικές κλπ) σχετικά με τις πωλήσεις στο εξωτερικό, που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ο έλεγχος, αφού αξιολόγησε και το με αρ. πρωτ./2019 υπόμνημα-απάντηση της προσφεύγουσας στο υπ.' αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου, δεν αναγνώρισε, για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α., τα παρακάτω ποσά:

α) Αξία Φορολογητέων εισροών, ως μη παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης (παρ. 4 άρθρο 30 ν.2859/2000) συνολικού ποσού 1.702,35 ευρώ με τον **αναλογούντα Φ.Π.Α. Εισροών 382,42 ευρώ.**

β) Εξαγωγές (Αίγυπτος) συνολικού ποσού 27.700,00 ευρώ(ΤΙΜ./2018-σελ. 53 έκθεσης έλεγχου) **προς την εταιρεία** Από τα προσκομισθέντα παραστατικά (διασαφήσεις, AIR WAY BIL, Τιμολόγιο, Δελτίο Αποστολής), πρόέκυψε ότι η εν λόγω εξαγωγή δεν έγινε από την προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά πραγματοποιήθηκε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ η οποία κατασκεύασε και τα εμπορεύματα που εξήχθησαν. Ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εξαγωγής σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 η οποία

εξακολουθεί να ισχύει με την με αριθμό ΔΗΛ Β' 1102446 ΕΞ 2019 απόφαση της ΑΑΔΕ και την Πολ. 1203/2016, ο **έλεγχος** έκρινε ότι εσφαλμένα εκδόθηκε το τιμολόγιο αξίας 27.700,00 ευρώ χωρίς ΦΠΑ και καταλόγισε τον αναλογούντα **ΦΠΑ εκροών(24%) ποσού 6.648,00 ευρώ**.

γ) Ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Γερμανία) συνολικού ποσού 175.446,00 ευρώ, (τιμολόγια/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 αναλυτικά αναφέρονται στην σελ. 53-54 της έκθεσης έλεγχου) και αφορά την αξία για την πώληση αγαθών προς την Εταιρεία
TAX ID q DE

Η προσφεύγουσα αρχικά αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 για την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών σε κράτος μέλος της Ε.Ε. (Γερμανική Εταιρεία).

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον φόρο στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών καθώς απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα αγαθά να μεταφέρονται από το κράτος-μέλος του πωλητή στο κράτος μέλος του αγοραστή.

Από τα παραστατικά που τέθηκαν στην διάθεση του έλεγχου, τιμολόγια, δηλώσεις, διασαφήσεις, παραστατικά μεταφοράς, πρόέκυψε ότι τα αγαθά κατασκευάστηκαν στην Ελλάδα, όχι από την προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά από τρίτες εταιρείες (..... ΑΦΜ, ΑΦΜ, ΑΦΜ) οι οποίες είναι και οι αποστολείς των αγαθών σε τρίτες χώρες. Οι ανωτέρω συγκεκριμένες εξαγωγές στις τρίτες χώρες (Τουρκία, Ιορδανία κλπ) πραγματοποιήθηκαν και ολοκληρώθηκαν στο όνομα των ανωτέρω κατασκευαστριών εταιρειών, καθώς, κατά τον **χρόνο της εξαγωγής (έτος 2018)** οι εταιρείες αυτές εξέδωσαν τα τιμολόγια, οι διασαφήσεις εξαγωγής φέρουν τα τιμολόγια των κατασκευαστριών εταιρειών, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τον χρόνο της εξαγωγής δεν είχε εκδώσει τα αντίστοιχα τιμολόγια για την εξαγωγή των αγαθών στις τρίτες χώρες, συνεπώς δεν προκύπτει ότι είναι κύριος των αγαθών και ότι είχε το δικαίωμα της αποστολής των αγαθών ως εξαγωγέας(σελ.49-50 έκθεσης έλεγχου). **Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Πολ.1167/02-07-2013** Διαδικασία απαλλαγής από τον ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή (προσφεύγουσα) σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή (Γερμανική εταιρεία) και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα, και για την αξία πώλησης των αγαθών των τιμολογίων που εξέδωσε η προσφεύγουσα στην Γερμανική εταιρεία **ποσού 175.446,00 ευρώ καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ εκροών(24%) ποσού 42.107,04 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, ισχυριζόμενη συνοπτικά τα εξής:

1. Η εταιρεία μας στήριξε την έκπτωση του επίμαχου Φ.Π.Α. στο άρθρο 14 του ΚΦΠΑ και όχι στο άρθρο 28 ή το άρθρο 24 του άνω Κώδικα. Μη νόμιμα και αλυσιτελώς η φορολογική Διοίκηση έκρινε εν προκειμένω ότι τυγχάνουν εφαρμοστέες οι διατάξεις περί απαλλαγής Φ.Π.Α. λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης ή λόγω εξαγωγής σε τρίτη χώρα

2. Εφόσον η φορολογική Αρχή αποδέχεται και ομολογεί ότι τα προκείμενα αγαθά εξήλθαν του εδάφους της Ελλάδας και συντελέστηκαν οι επίμαχες εξαγωγές, καθώς και οι επίμαχες υπηρεσίες προς υποκείμενες σε ΦΠΑ εταιρείες εδρεύουσες στο εξωτερικό, είναι σε κάθε περίπτωση εσφαλμένη η υπαγωγή σε Φ.Π.Α. των επίμαχων παραδόσεων, λόγω μη πλήρωσης των τυπικών προϋποθέσεων των ΠΟΛ. 1167/2013 και 1203/2016, για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ εκροών

3. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω συναλλαγές αφορούσαν σε εξαγωγές αγαθών, πληρούνταν οι νόμιμες προϋποθέσεις των ΠΟΛ. 1167/2013 και 1203/2016 για την απαλλαγή της εταιρείας μας από τον ΦΠΑ εκροών.

3.1. Υφίστανται επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ότι η εταιρεία μας είχε εντολή από τη γερμανική εταιρεία για απευθείας εξαγωγή προϊόντων της σε πελάτες της, ανεξαρτήτως εάν η εταιρεία μας δεν είχε την κυριότητα αυτών.

3.2. Οι τροποποιητικές διασαφήσεις που υποβλήθηκαν από την επιχείρησή μας τον Ιούνιο του 2019 είναι ισχυρές μέχρι και σήμερα, παρέχουν τεκμήριο νομιμότητας ως διοικητικές πράξεις και δεν δύνανται να αμφισβητούνται από τη φορολογική Αρχή.

3.3. Υφίσταται τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας εκάστου τιμολογίου πώλησης

3.4. Δεν απαιτείται η αναγραφή επί τιμολογίου παροχής υπηρεσιών της ένδειξης «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. [2859/2000](#) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», δεδομένου ότι εν προκειμένω, το ανωτέρω τιμολόγιο δεν εκδόθηκε, όπως ήδη εκτέθηκε και ανωτέρω, για την παράδοση αγαθών.

4. Εσφαλμένος διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ λόγω μη απώλειας φορολογικών εσόδων εξαιτίας του ότι ο επίμαχος ΦΠΑ καταβλήθηκε και στα κράτη της έδρας των ληπτών των υπηρεσιών και συνεπώς μη νόμιμα και αντίθετα προς την Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ζητείται δις, στην Ελλάδα

5. Πλημμελής επιβολή προστίμου Φ.Π.Α., αναφορικά με το ποσό των 20.747,04 ευρώ, το οποίο ουδέποτε επιστράφηκε στην εταιρεία μας.

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

Άρθρο 3 Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

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

Άρθρο 14 Τόπος Παροχής Υπηρεσίας

«**2.α)** Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει

την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.....»

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 άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος».

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 αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) σ 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1167/2.7.2013 Διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα.

Σε συνέχεια προφορικών και γραπτών ερωτημάτων φορολογικών και τελωνειακών αρχών αλλά και οικονομικών φορέων, αναφορικά με τη δυνατότητα απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93 «Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα», ως «εξαγωγέας» νοείται το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση εξαγωγής και το οποίο, κατά τη στιγμή της αποδοχής της εν λόγω διασάφησης είναι κύριος των εμπορευμάτων ή έχει το παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των σχετικών εμπορευμάτων. Το ως άνω παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και κατ' ακολουθία η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής μπορεί να πραγματοποιηθεί από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας

πωλητή, εφόσον προκύπτει από επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (σύμβαση, έγγραφη εντολή, συμφωνητικό κτλ.), ότι ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων εκχωρεί σε αυτόν το δικαίωμα διάθεσης αυτών, με σκοπό την άμεση εξαγωγή τους, και χωρίς να μεταβιβάζεται η κυριότητά τους. Στην περίπτωση αυτή η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής πραγματοποιείται από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή μη κύριο των εμπορευμάτων, ο οποίος έχει τις ίδιες ευθύνες με τον εξαγωγέα κύριο των εμπορευμάτων.

Ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, ο οποίος εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης αυτών στον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, του παρέχει όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που απαιτούνται για την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής.

Επισημαίνεται ότι ο «εξαγωγέας» προσδιορίζεται και από άλλες ειδικές διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. γεωργικά προϊόντα που δικαιούνται επιστροφής, είδη διπλής χρήσης, ανασταλτικά καθεστώτα κλπ) και στις περιπτώσεις αυτές η άσκηση του παρεμφερούς δικαιώματος εξαρτάται από τις ειδικότερες αυτές διατάξεις

2. Σύμφωνα επίσης με το [άρθρο 24](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)) απαλλάσσεται από ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

3. Όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων των [παραγράφων 1, 2](#) και της περίπτωσης δ) της [παραγράφου 4 του άρθρου 36](#) του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ν. [3312/2005](#), από 1.1.2005, οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να λαμβάνουν ΑΦΜ στη χώρα μας στην περίπτωση πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στη χώρα μας, χωρίς υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

4. Κατά το χρόνο που υπήρχε σχετική υποχρέωση και για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, με την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1180/29.7.1995](#), προβλεπόταν ότι, δεν απαιτείτο ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην περίπτωση εξαγωγής για λογαριασμό υποκειμένου εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος.

5. Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω νομικό πλαίσιο, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή τους, για την απλούστευση των διαδικασιών, διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής αποκτά κατόπιν εντολής από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τήρησης των διατυπώσεων εξαγωγής σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93, δεν απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος υποκείμενο στο φόρο, και ως εκ τούτου :

- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στη χώρα μας πωλητή.

- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
- Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου, που εκδίδει ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής.
- Στη θέση 44 συμπληρώνεται ο κωδικός 1708 «εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής ΠΟΛ. 1167» και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
- **Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο τα οποία και εξάγει εκτός της Κοινότητας δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά αναγράφονται, πέραν των άλλων, και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα**
- Ο εγκατεστημένος στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας διατηρεί στο αρχείο του το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε.
- Για τον εγκατεστημένο στη χώρα μας αποστολέα/εξαγωγέα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΑΥΟ [ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής από ΦΠΑ με τη χρήση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής.

β) Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, δεν εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής ως εξαγωγέας σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν.2454/93 απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας, προκειμένου να πραγματοποιήσει την εξαγωγή

Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα ακόλουθα :

- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στο άλλο κράτος μέλος προσώπου.
- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
- Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου που εκδίδει το ανωτέρω πρόσωπο προς τον εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, παραλήπτη.
- Στη θέση 44 της Διασάφησης Εξαγωγής συμπληρώνεται ο κωδικός 1710 «εξαγωγέας εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος» και το ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
- Το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων από την Ε.Ε. λαμβάνεται από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή.
- Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή για την παράδοση των αγαθών που στη συνέχεια εξάγονται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή/εξαγωγέα επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

- Ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται:
- Στην αναγραφή του ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας στο τιμολόγιο που εκδίδει προς την τρίτη χώρα, και
- Στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ και καθόσον αφορά στις εξαγωγές που πραγματοποιεί από τη χώρα μας έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές του και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου έχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 34](#) του Κώδικα ΦΠΑ.

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. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

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

Άρθρο 2

Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας στην παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή, υποκείμενο ή μη στο φόρο πρόσωπο, ο οποίος δύναται σε περιστασιακή βάση και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις τελωνειακές διατάξεις να υποβάλλει τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής, ακολουθείται η εξής διαδικασία:

α) Ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής των αγαθών παραδίδει τα προς εξαγωγή αγαθά στον αγοραστή εκδίδοντας τιμολόγιο πώλησης με Φ.Π.Α. ή απόδειξη λιανικής πώλησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»

β) Ο αγοραστής - εξαγωγέας, εφόσον οι τελωνειακές αρχές κάνουν αποδεκτό το αίτημα υποβολής τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, αποστέλλει στον πωλητή, εντός 90 ημερών από την ολοκλήρωση της εξαγωγής, το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification». Κατ' εξαίρεση το ανωτέρω αποδεικτικό δύναται να αποστέλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον δικαιολογείται από τα πραγματικά περιστατικά της συναλλαγής.

γ) Ο πωλητής εξαγωγέας εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο στο όνομα του αγοραστή - εξαγωγέα και καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου.

Άρθρο 3

Τελικές διατάξεις

1. Με τις διατάξεις της παρούσας καταργείται η [ΠΟΛ.1024/21.1.1993](#) Α.Υ.Ο

2. Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, εφαρμόζεται η προβλεπόμενη από την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1338/30.12.1996](#) διαδικασία απαλλαγής.

Επειδή, με το αριθ. Πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ 2016 Εξαγωγή & έξοδος εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης στο πλαίσιο του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα

1.1 Υπεύθυνο πρόσωπο για την υποβολή της διασάφησης εξαγωγής

Το νομικό πλαίσιο του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιφέρει αλλαγές στον ορισμό του “εξαγωγέα” υπαγορεύοντας τις περιπτώσεις που μπορεί ένα πρόσωπο να οριστεί ως εξαγωγέας.

Ορισμός “Εξαγωγέα”.

1.1.1. Σε περιπτώσεις εμπορικών αποστολών:

Ως “εξαγωγέας” θεωρείται:

- Πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, υπάρχει σύμβαση πώλησης μεταξύ αυτού και του εγκατεστημένου στην τρίτη χώρα παραλήπτη κατά τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης και έχει την εξουσία να αποφασίσει για τη μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης.
- Πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης και έχει την εξουσία να αποφασίσει για τη μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης.

Όταν συντρέχουν και οι δύο περιπτώσεις, υπερισχύει το πρόσωπο που διαθέτει τη σύμβαση πώλησης.

Συμπερασματικά, κατά την εξαγωγή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων απαιτείται:

- σύμβαση πώλησης μεταξύ πωλητή και αγοραστή από την οποία απορρέουν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των δύο συμβαλλόμενων μερών και παράγονται έννομα αποτελέσματα,
- μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων δηλ. μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος ως κύριος αγαθά με την έκδοση των σχετικών φορολογικών στοιχείων και
- μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης κατά τα ειδικότερα συμφωνηθέντα στη σύμβαση πώλησης.

Παράλληλα και σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ ([άρθρο 24](#) ν. [2859/2000](#)) “ κώδικας ΦΠΑ”) σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες κανονιστικές πράξεις και εγκυκλίους διαταγές, οι παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που εξάγονται από την Ένωση από τον πωλητή, απαλλάσσονται από τον φόρο υπό την προϋπόθεση ότι ο πωλητής υποβάλλει διασάφηση εξαγωγής κατά τα προβλεπόμενα στην τελωνειακή νομοθεσία και διαθέτει:

- τιμολόγιο πώλησης το οποίο δηλώνεται επί της διασάφησης εξαγωγής
- αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης
- αποδεικτικό μεσολαβούσης τράπεζας από το οποίο προκύπτει η καταβολή του αντίτιμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης.

Ωστόσο, σε περιπτώσεις όπου Έλληνας πωλητής (δηλ. πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κ-Μ που έχει αποκτήσει ΑΦΜ στη χώρα μας) με αντισυμβαλλόμενο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κ-Μ, διαθέτει σύμβαση πώλησης με το πρόσωπο αυτό, από την οποία προκύπτει η υποχρέωση για παράδοση των αγαθών προς εξαγωγή σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ 19.γ του

Καν. 2015/2446) αλλά και λαμβάνοντας υπόψη τη φορολογική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση όπως αυτή προκύπτει από την [ΠΟΛ. 1167/2013](#) ΔΥΟ, δύναται να ενεργεί ως εξαγωγέας με τις ευθύνες και τα δικαιώματα των εξαγωγέων. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο πώλησης του Έλληνα πωλητή εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ και αναγράφεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής. Σε αντίθετη περίπτωση, το πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο σε άλλο Κ-Μ ενεργεί ως εξαγωγέας, αποκτά ΑΦΜ στη χώρα μας, τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής και το τιμολόγιο πώλησης που εκδίδει προς τον αντισυμβαλλόμενο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα πρόσωπο απαλλάσσεται από ΦΠΑ ενώ ο έλληνας πωλητής εκδίδει το τιμολόγιο προς το πρόσωπο αυτό με ΦΠΑ.

3.7 Διόρθωση - Ακύρωση της διασάφησης εξαγωγής

3.7.1 Διόρθωση διασάφησης εξαγωγής (IE513 «Αίτημα τροποποίησης διασάφησης εξαγωγής»)

Η διόρθωση της διασάφησης είναι μια αυτόματη διαδικασία που πραγματοποιείται από το σύστημα μετά από την οποία διενεργείται εκ νέου Ανάλυση Κινδύνου λαμβάνοντας υπόψη τα νέα δεδομένα. Σημειώνεται ότι οι θέσεις 1 και 37α της διασάφησης δεν επιδέχονται καμία διόρθωση. Στην περίπτωση αυτή ο εξαγωγέας/διασαφιστής υποχρεωτικά υποβάλλει αίτημα ακύρωσης της διασάφησης.

Στην περίπτωση που το αίτημα διόρθωσης αφορά τροποποίηση των κατωτέρω θέσεων της διασάφησης εξαγωγής, η αποδοχή του αιτήματος/μηνύματος δεν γίνεται αυτόματα αλλά αξιολογείται και εγκρίνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Τελωνειακών Διαδικασιών του τελωνείου:

- Θέση 31 - Δέματα και Περιγραφή εμπορευμάτων
- Θέση 33 - Κωδικός εμπορευμάτων
- Θέση 35 - Μεικτή μάζα
- Θέση 38 - Καθαρή Μάζα
- Θέση 46 - Στατιστική Αξία

Επισημαίνεται ότι το αίτημα διόρθωσης δεν μπορεί να υποβληθεί στις περιπτώσεις που είτε έχει αποσταλεί το μήνυμα της απελευθέρωσης των εμπορευμάτων, (IE529) στον εξαγωγέα (status: «παραλαβή προς εξαγωγή»), είτε ο εξαγωγέας έχει ενημερωθεί ότι οι τελωνειακές αρχές προτίθεται να επαληθεύσουν τη διασάφηση, (μήνυμα IE560), (status: «υπό έλεγχο»)

3.11 Μήνυμα IE 599 « Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής.

Στο σημείο αυτό εφιστάται η προσοχή των τελωνείων να τηρήσουν αυστηρά την περιγραφόμενη ως άνω διαδικασία δεδομένου ότι το μήνυμα IE599 δημιουργείται και αποστέλλεται μόνο μία φορά.

ii) Εκτύπωση του μηνύματος IE599

Υπενθυμίζεται ότι η θεώρηση της εκτύπωσης του μηνύματος IE599 έχει καταργηθεί.

Εκτύπωση του μηνύματος IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θα τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα αντί του αντιγράφου του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής (αντίτυπο 3 του ΕΔΕ), ώστε να χρησιμοποιείται ως δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εξαγωγής εκτός Ένωσης.

1) Ως προς την παράδοση αγαθών από την προσφεύγουσα πωλήτρια εταιρεία εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας μας, στην αγοράστρια εταιρεία «.....» DE εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (Γερμανία) και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών από την προσφεύγουσα σε τρίτες χώρες.

Επειδή, ο έλεγχος, από τα παραπάνω τιμολόγια, αποδέχτηκε ότι τα με αριθμό τιμολόγια .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2018 συνολικής αξίας 38.765,00 ευρώ και τα με αριθμό/2018,/2018,/2018,/2018 τιμολόγια για αξία 16.000,00 ευρώ, αφορούσαν παροχή υπηρεσιών (σχεδιασμός, φωτορεαλιστικές απεικονίσεις, τεχνικά σχέδια, τρισδιάστατη κατασκευή) που παρείχε η προσφεύγουσα εταιρεία (Ελλάδα) στην Γερμανική εταιρεία η οποία ασκεί δραστηριότητα, με υπαρκτό ΑΦΜ, έκρινε ότι δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης των ανωτέρω τιμολογίων συνολικής αξίας 54.765,00 ευρώ με ΦΠΑ και δεν επέβαλε ΦΠΑ. (σελ. 47-48 έκθεσης).

- Τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο (ελεγχόμενη επιχείρηση) τα οποία και εξάγει εκτός της

Κοινότητας, εκδίδονται απευθείας στον αγοραστή κράτος μέλος και δεν αναγράφουν ως όφειλαν και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα

- Ο αριθμός του τιμολογίου που αναφέρεται στις διασαφήσεις δεν ταυτίζεται με τα τιμολόγια που εκδίδει η ελεγχόμενη εταιρεία .

- ο αγοραστής κράτος μέλος (γερμανική εταιρεία) δεν έχει εκχωρήσει το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων αλλά δεν έχει λάβει και ΑΦΜ προκειμένου να πραγματοποιεί την εξαγωγή το ίδιο

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις (ενδεικτικά αναφέρονται στην 50-51 της έκθεσης), τα τιμολόγια, από την προσφεύγουσα, είχαν εκδοθεί με ημερομηνία έκδοσης μεταγενέστερη του χρόνου υποβολής των αρχικών διασαφήσεων, συνεπώς δεν θα μπορούσε να γίνει η υποβολή της διασάφησης στο όνομα της προσφεύγουσας ούτε θα μπορούσε η προσφεύγουσα κατά την χρονική στιγμή της εξαγωγής να είναι ο εξαγωγέας-αποστολέας των αγαθών στις τρίτες χώρες..

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές διασαφήσεις προς το αρμόδιο Τελωνείο, τον μήνα Ιούνιο 2019, ήτοι σε διαφορετικό φορολογικό έτος, ένα χρόνο περίπου μετά την εξαγωγή και μεταφορά των αγαθών στις τρίτες χώρες, στις οποίες αντικαταστάθηκαν τα παραστατικά τιμολόγια που αποτελούσαν και τα συνοδευτικά έγγραφα της μεταφοράς των αγαθών, ήτοι ο εκδότης των τιμολογίων που είναι ο εξαγωγέας κατά την δεδομένη στιγμή, αλλά και η τιμολόγηση των αγαθών αυτών (ενδεικτικά αναφέρεται από τον έλεγχο η υπ. αρ. διασάφηση με αξία του αρχικού τιμολογίου 4.721,00 ευρώ και της τροποποιητικής διασάφησης με αξία τιμολογίου 40.600,00 ευρώ (τιμ...../2018).

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα (εγκατεστημένη στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας) διατηρεί στο αρχείο της το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε.

Επειδή, για να θεωρηθεί ενδοκοινοτική η παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται του φόρου προστιθέμενης αξίας βασική προϋπόθεση είναι τα αγαθά που πωλούνται να μεταφέρονται από πωλητή σε κράτος μέλος σε αγοραστή σε κράτος μέλος, πράγμα το οποίο από τα προσκομισθέντα έγγραφα δηλώσεις, διασαφήσεις, παραστατικά μεταφοράς δεν προκύπτει καθώς, τα αγαθά κατασκευάζονται στην Ελλάδα από τρίτες εταιρείες και παραδίδονται από αυτές σε χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει, την ηλεκτρονική αλληλογραφία (EMAIL-σχετ.1-8) σχετικά με την κατασκευή και αποστολή των αγαθών στις

εταιρείες, που αφορούν τα ανωτέρω τιμολόγια, καθώς και το από 27-01-2018 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας, χωρίς βέβαιη ημερομηνία, με την Γερμανική εταιρεία «..... DE».

Επειδή, από τα ανωτέρω προσκομισθέντα παραστατικά δεν αποδεδεικνύεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται με την πολ. 116/02-07-2013 Διαδικασία απαλλαγής από τον ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.10.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

2) Εξαγωγή απευθείας από την προσφεύγουσα εταιρεία (πωλητής-εξαγωγέας) στην εταιρεία(αγοραστής) με έδρα την Αίγυπτο, συνολικού ποσού 27.700,00 ευρώ (τιμ...../2018).

Επειδή, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελεγχου(σελ.52-53) από τα προσκομισθέντα παραστατικά (διασαφήσεις, AIR WAY BILL), προκύπτει ότι τα εμπορεύματα κατασκευάστηκαν και έγιναν εξαγωγή από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ προς το με το υπ. αρ./2018 Δελτίο Αποστολής και το υπ. αριθ. ΤΙΜ/2018, σύμφωνα με τα οποία έγινε η εξαγωγή των αγαθών και αποτελούν τα συνοδευτικά έγγραφα της αποστολής και εξαγωγής των αγαθών. Για την εξαγωγή αυτή υποβλήθηκε με αποστολέα-εξαγωγέα την εταιρεία η υπ. αρ./2018 διασάφηση εξαγωγής.

Συνεπώς, για την εν λόγω εξαγωγή, αποστολέας των αγαθών είναι η εταιρεία, η εξαγωγή έγινε και ολοκληρώθηκε με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ίδια σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) κατά τον χρόνο της εξαγωγής και όχι με φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, μετά την ολοκλήρωση της εξαγωγής και της μεταφοράς των αγαθών (18-05- 2018), τροποποίησε, τον Μήνα ΙΟΥΝΙΟ έτους 2019 (περίπου ένα έτος αργότερα από τον χρόνο της εξαγωγής και μετά την γνωστοποίηση από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων), την διασάφηση εξαγωγής ως προς τον εκδότη και την αξία των φορολογικών στοιχείων, δηλαδή η τροποποιημένη διασάφηση περιλαμβάνει αλλά παραστατικά-δελτία αποστολής-τιμολόγια από αυτά που συνόδευσαν τα αγαθά κατά τον χρόνο της εξαγωγής (σελ.52-53 έκθεσης).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το 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.

Συνεπώς, για την εν λόγω εξαγωγή, γίνεται δεκτό, ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εξαγωγής, όπως αναφέρονται στην πολ. 1203/2016, 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 και ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, όπως διατυπώνονται στον 1^ο, 2^ο, 3^ο και 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και νόμω αβάσιμοι.

Β) Ως προς την αξία των φορολογητέων εισροών

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αξία φορολογητέων εισροών, ως μη παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης (παρ. 4 άρθρο 30 ν.2859/2000), συνολικού ποσού 1.702,35 ευρώ με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. Εισροών 382,42 ευρώ και η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται κανέναν λόγο σχετικά με τις εν λόγω δαπάνες, γίνεται δεκτό ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ποσού 382,42 ευρώ από τον ΦΠΑ Εκροών.

Γ) Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 58^Α Ν.4174/2013 -Κ.Φ.Δ. (5^{ος} λόγος προσφυγής)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

Άρθρο 54 Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' «στ' και ιγ' της παραγράφου 1,».

Η περ. α' της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το [άρθρο 3](#) παρ.3 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015,....»

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

(Το άρθρο 58^Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015-ΦΕΚ Α 129/17-10-2015, και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου από την ημερομηνία δημοσίευσης 17-10-2015).

«Άρθρο 58^Α 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:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 της Πολ. 1252/2015 ορίζεται ότι:

«10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή

- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών. Αναλυτικότερα με το άρθρο 58.Α προβλέπονται τα εξής:.....

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58 Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται επίσης ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση. Επειδή όμως, όπως ήδη αναφέρθηκε, για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έχει εφαρμογή και το διαδικαστικό πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο, βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 9 Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και ύστερα από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε διαφορά φόρου ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ(1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου} τριμήνου 2018) ως εξής:

Τρίμηνο	Δήλωσης		Έλεγχου		Διαφορά		Πρόστιμο 50% επί της Διαφοράς (Χ.Υ)	Αριθ. Κατ/σης
	Χ.Υ.	Π.Υ	Χ.Υ.	Π.Υ	Χ.Υ	Π.Υ		
1ον	1.150,61	-----	7.654,61	-----	6.504,00	-----	3.252,00	4 (σχετ4α)

2ον	-----	5.790,69	2.079,57	-----	2.079,57	5.790,69	1.039,78	5 (σχετ.4β)
3ον	-----	7.928,69	8.892,26	-----	8.892,26	7.928,69	4.446,13	6 (σχετ.4γ)
4ον	-----	20.747,04	-----	4101,42	16.645,62	6.378,56	8.322,81	7 (σχετ.4δ)
Σύνολο					34.121,45		17.060,72	

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση (όπως απεικονίζεται ανωτέρω), ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο (50%), σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013 και την ερμηνευτική εγκύκλιο Πολ.1252/2015 επί της διαφοράς του φόρου συνολικού ποσού 34.121,45 ευρώ, λόγω ανακρίβειας, των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.

Επειδή, με βάσει την περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4^{ου} Τριμήνου 2018 (αριθμός κατάστασης 7, σχετ. 4δ), **που υπέβαλε η προσφεύγουσα, πρόέκυψε αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο 22.043,67 ευρώ**, από το οποίο ποσόν 1.296,63 ευρώ μετέφερε προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ενώ ποσόν 20.747,04 ευρώ αιτήθηκε για επιστροφή (δεν της επιστράφηκε). **Με βάσει τον έλεγχο το πιστωτικό υπόλοιπο της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 4^{ου} Τριμήνου 2018 διαμορφώθηκε (μειώθηκε) και πάλι σε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 4.101,42 ευρώ (Σύνολο φόρου εκροών έλεγχου 18.059,04 ευρώ μείον Σύνολο φόρου εισροών έλεγχου 22.160,46 ευρώ = 4.101,42 ευρώ) χωρίς να μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο από την προηγούμενη φορολογική περίοδο (Γ' Τρίμηνο 2018) καθώς το υπόλοιπο αυτής της φορολογικής περιόδου με βάσει τον έλεγχο είναι χρεωστικό υπόλοιπο.** Συνεπώς, κατόπιν έλεγχου, η υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4^{ου} Τριμήνου 2018, είναι ανακριβής πιστωτική δήλωση και για την παράβαση αυτή, για την δήλωση αυτή, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α αλλά το άρθρο 54, σύμφωνα με την πολ. 1252/2015 καθώς η παράβαση αυτή είναι διαδικαστική παράβαση και όχι ουσιαστική παράβαση.

Συνεπώς, με βάσει την παρούσα απόφαση το πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και η οριστική φορολογική υποχρέωση έτους 2018 διαμορφώνεται ως εξής:.

1^ο τρίμηνο Φ.Π.Α.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01-31/03/2018	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ - ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	6.385,00	33.485,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.594,11	1.594,11	
Φόρος εκροών	1.532,40	8.036,40	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	381,79	381,79	
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.150,61	7.654,61	6.504,00
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α ν. 4174/2013		3.252,00	3.252,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.150,61	10.906,61	9.756,00

2^ο τρίμηνο Φ.Π.Α.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/04-30/06/2018	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ - ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	19.232,00	51.732,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	43.455,97	43.072,96	
Φόρος εκροών	4.615,68	12.415,68	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.406,37	10.336,11	
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.790,69		5.790,69
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.079,57	2.079,57
Σύνολο φόρου			7.870,16
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α ν. 4174/2013			3.935,08
Σύνολο φόρου για καταβολή			11.805,24

3^ο τρίμηνο Φ.Π.Α.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/07-30/09/2018	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ - ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	4.339,00	73.639,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	37.406,35	36.600,38	
Φόρος εκροών	1.041,36	17.673,36	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.970,05	8.781,10	
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.928,69		7.928,69
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.892,26	8.892,26
Σύνολο φόρου			16.820,95
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α ν. 4174/2013			8.410,48
Σύνολο φόρου για καταβολή			25.231,43

4^ο τρίμηνο Φ.Π.Α.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/10-31/12/2018	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ - ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	1.000,00	75.246,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	92.861,18	92.347,81	
Φόρος εκροών	240,00	18.059,04	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	22.283,67	22.160,46	
Πιστωτικό υπόλοιπο	22.043,67	4.101,42	
Χρεωστικό υπόλοιπο	0	0	
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α ν. 4174/2013			
Ποσό για έκπτωση	1.296,63	1.296,63	1.296,63
Ποσό για επιστροφή	20.747,04	2.804,79	2.804,79
Σύνολο φόρου για καταβολή			

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α. /ΕΠΙΒΟΛΗΣ
ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ**

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ - ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	30.956,00	234.102,00	234.102,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	175.317,61	173.615,26	173.615,26	
Φόρος εκροών	7.429,44	56.184,48	56.184,48	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	42.041,88	41.659,46	41.659,46	
Ποσό που καταβλήθηκε με δηλώσεις	1.150,61	1.150,61	1.150,61	
Σύνολο φόρου εισροών	43.192,49	42.810,07	42.810,07	
Χρεωστικό υπόλοιπο		13.374,41	13.374,41	13.374,41
Πιστωτικό υπόλοιπο	35.763,05			
Ποσό για έκπτωση	1.296,63			
Πιστωτικό υπόλοιπο	34.612,44			
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		13.719,38	13.719,38	13.719,38
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α ν. 4174/2013		17.060,72	15.597,56	15.597,56
Σύνολο φόρου για καταβολή		44.154,51	42.691,35	42.691,35
Ποσό για έκπτωση	1.296,63	1.296,63	1.296,63	1.296,63
Ποσό για επιστροφή		0	0	0
Σύνολο φόρου για καταβολή		45.451,14	43.987,98	43.987,98

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και **την τροποποίηση** της με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, μόνο ως προς το πρόστιμο του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Φ.Π.Α. 01/01/2018 -31/12/2018

Συν. Ποσόν 43.987,98 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Επίλυσης Διαφορών

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.