



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 03 / 2021

Αριθμός Απόφασης **805**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **28/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, οδός και, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, **φορολογικού έτους 2015**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κορίνθου, καθώς και τις από **21/08/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας **ΦΠΑ** και προστίμου ΦΠΑ της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με τις ως άνω προβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά ΦΠΑ	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 02/09/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προσπθέμενης Αξίας	2015	17.970,61€	5.391,18€		23.361,79€
2	 - 02/09/20	Επιβολής Πρόστιμου άρθρου 54 ΚΦΔ	2015			800,00€	800,00€
Σύνολα				17.970,61€	5.391,18€	800,00€	24.161,79€

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από **21/08/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου **ΦΠΑ** και προστίμου **ΦΠΑ** της ΔΟΥ Κορίνθου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με βάση την υπ' αρ.//...//...../2020 εντολή ελέγχου του προϊστάμενου της ίδιας ΔΟΥ, με αφορμή το υπ' αριθμ. **ΔΕΛ ΣΤ161057 ΕΞ2019ΕΜΠ/31-10-2019** έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων (έλεγχος νίες), με το οποίο ζητήθηκε η αμοιβαία διοικητική συνδρομή μεταξύ των κρατών - μελών στον τομέα του ΦΠΑ που αφορούσε τις συναλλαγές της με την βρετανική επιχείρηση με **ΑΦΜ/ΦΠΑ:**, κατά τις φορολογικές περιόδους **από 03/2015 έως 06/2015**.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Όπως προκύπτει από τα δεδομένα του συστήματος νίες, η ελληνική επιχείρηση δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς την Βρετανική επιχείρηση, η οποία όμως δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ελληνική Επιχείρηση την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

Από τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, το υπ' αρ.//2015 ΤΔΑ αξίας **44.200,00€**, για την πώληση 7 ρολογιών και το υπ' αριθμ.//2015 ΤΔΑ αξίας **64.460,00€** πώληση 9 ρολογιών δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, με σκοπό την διάθεση τους από τον αγοραστή, στο έδαφος άλλου Κράτους Μέλους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999, ενώ το υπ' αρ.//2015 ΤΔΑ αξίας **12.600,00€** για την πώληση 2 ρολογιών συνοδεύονταν με το από 29/05/2015 Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών μέσω των ΕΛΤΑ. Προσκομίστηκε στον έλεγχο αντίγραφο αναζήτησης του αντικειμένου (RE.....GR) από το οποίο προκύπτει ότι ουδέποτε παραδόθηκε στον παραλήπτη αλλά έφτασε έως το αεροδρόμιο της Μεγάλης Βρετανίας. Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία του ελέγχου με τα ΕΛΤΑ, επιβεβαιώθηκε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση του αντικειμένου.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία, δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής επικράτειας, σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999, θεωρείται, ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα σε συντελεστή φόρου 24%.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι για τις περιοδικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων του 5^{ου} 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} του έτους 2015 δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καταλογίστηκε πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 54§1 του ΚΦΔ ποσού 800€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι μη νόμιμα και με πλημμελή, άλλως ελλιπή αιτιολογία η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών αλλά στο εσωτερικό της χώρας και του καταλόγισε τον ΦΠΑ, καθόσον:

- Τα παραστατικά τυγχάνουν απολύτως νόμιμα και αληθή, εκδόθηκαν δε νομοτύπως από την επιχείρησή του από την νόμιμα δηλωμένη ΕΑΦΔΣΣ, και καταχωρήθηκαν βιβλία του,
- Οι παραγγελίες και γενικά η επικοινωνία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, γίνονταν τηλεφωνικά, ενώ από τα σχετικά Τιμολόγια, αλλά και από το σύνολο των εκδοθέντων κατά την ελεγχόμενη χρήση Τιμολογίων του, προκύπτει ότι η επιχείρησή του έχει πωλήσει στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος των πωληθέντων ρολογιών και μάλιστα σε ποσοστό 95% των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Τυχάνει λοιπόν απολύτως παράλογο να φέρονται να μην έχουν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικά οι εν λόγω συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν μέρος μόνο των εν γένει συναλλαγών με την ανωτέρω εταιρεία, οι οποίες ανήλθαν κατά το κρινόμενο έτος στο ποσό των 857.785,51€,
- Τα σχετικά εμπορεύματα μεταφέρθηκαν από τα ΕΛΤΑ με προορισμό την Μεγάλη Βρετανία με κωδικό αντικειμένου RE.....GR και πράγματι παραδόθηκαν στο Αεροδρόμιο της Μεγάλης Βρετανίας, όπως άλλωστε συνομολογεί και ο έλεγχος, ενώ δεν προκύπτει τυχόν επιστροφή των σχετικών αγαθών στην επιχείρησή του. Περαιτέρω, σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία η παράδοση συντελείται όταν το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παράδοσης.
- Η εξόφληση των συναλλαγών αναφορικά με τα υπό κρίση τιμολόγια έλαβε χώρα διατραπεζικά με εμβάσματα της αγοράστριας εταιρείας, τα οποία αφορούν εν γένει όλες τις συναλλαγές με την αγοράστρια εταιρεία και δη μέσω της τράπεζας Με τον ίδιο τρόπο μάλιστα εξοφλήθηκαν άπασες οι συναλλαγές της με την αγοράστρια εταιρεία.
- Για κάθε μεταφορά η λήπτρια επιχείρηση βαρύνεται με ασφάλεια μεταφοράς ύψους 700€ περίπου λόγω της μεγάλης αξίας των πωληθέντων και ως εκ τούτου είναι προφανές ότι τυγχάνει προς το συμφέρον της η ταυτόχρονη αποστολή περισσότερων εμπορευμάτων με την ίδια αποστολή, όπως εν προκειμένω.
- Ο προκύψας ΦΠΑ για την κρινόμενη χρήση ήταν σε κάθε περίπτωση πιστωτικός, γεγονός που αποδεικνύει ότι ουδεμία απολύτως πρόθεση αποφυγής του ΦΠΑ είχε.

Προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα:

- ✓ Αντίγραφο των Τιμολογίων και και των σχετικών εγγράφων πληρωμών, αγορών κλπ (**Σχετ. 6**)
- ✓ Αντίγραφο του Τιμολογίου και των σχετικών εγγράφων πληρωμών, αγορών κλπ (**Σχετ. 7**)
- ✓ Αντίγραφο Τιμολογίων της και σχετικών πληρωμών (**Σχετ. 8**)
- ✓ Αντίγραφο εκτύπωσης από τα ΕΛΤΑ σχετικά με την αποστολή των ανωτέρω εμπορευμάτων στην Μεγάλη Βρετανία (**Σχετ. 9**).
- ✓ Αντίγραφο εκτύπωσης από την ιστοσελίδα της τράπεζας – διαχειρίστριας (**Σχετ. 10**).

Περαιτέρω, ως προς τα πρόστιμα ΦΠΑ, προβάλλει ότι δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου για ανακριβή υποβολή περιοδικής δήλωσης, όταν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, προσκομίζει δε και επικαλείται αντίγραφο της υπ' αριθμ. ΔΕΔ 2741/2019 απόφασης της Υπηρεσίας μας (**Σχετ. 11**)

Ως προς τα ποσά ΦΠΑ που καταλογίστηκαν:

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην κατασκευή και εμπορία ειδών κοσμηματοποιίας και χρυσοχοίας, κατά το φορολογικό έτος 2015, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, διενήργησε πωλήσεις εμπορευμάτων προς τη βρετανική επιχείρηση «.....», με τα υπ' αριθμ./2015,/2015 και/2015 ΤΔΑ αξίας **44.200,00€, 64.460,00€ και 12.600,00€** για την πώληση 7, 9 και 2 ρολογιών αντίστοιχα, που είχαν αγοραστεί με νόμιμα φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Επειδή από την ελέγχουσα φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι από τα προσκομισθέντα τιμολόγια και ειδικότερα, το υπ' αρ./2015 ΤΔΑ αξίας **44.200,00€**, για την πώληση 7 ρολογιών και το υπ' αριθμ./2015 ΤΔΑ αξίας **64.460,00€** πώληση 9 ρολογιών **δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα** που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, με σκοπό την διάθεση τους από τον αγοραστή, στο έδαφος άλλου Κράτους Μέλους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999, ενώ το υπ' αρ./2015 ΤΔΑ αξίας **12.600,00€** για την πώληση 2 ρολογιών συνοδευόταν με το από **29/05/2015** Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών των ΕΛΤΑ (RE.....GR), από την έρευνα δε του ελέγχου προέκυψε ότι παρά το γεγονός ότι έφτασαν στο αεροδρόμιο της Μεγάλης Βρετανίας, αυτά ουδέποτε παραδόθηκαν στον παραλήπτη. Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι με την εν λόγω αποστολή της 29/05/2015, εστάλησαν και τα αγαθά για τα οποία είχαν εκδοθεί τα υπ' αρ./2015 και/2015 Τιμολόγια, ήτοι ένα μήνα μετά την έκδοση των τιμολογίων, και ενώ είχαν μεσολαβήσει και άλλες αποστολές προς τον ίδιο πελάτη (α/α ΤΔΑ/2015,/2015,/2015).

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 2859/2000 (Α' 248)** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας ΦΠΑ, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 2** ότι: «**1)** Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...»,

Στο **άρθρο 5** ότι: «**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,...»

Στο **άρθρο 13** ότι: «**1)** Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας,... **6)** Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του,...»,

Στο **άρθρο 16** ότι: «**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. **2)** Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 2 του άρθρου 14, β) ..., γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28»,

Στο **άρθρο 28** ότι: «**1)** Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, **τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος** από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος - μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή”

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1201/1999** με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος: «... **2)** Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, ... γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES, δ) **Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά** για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών. **3)** Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών, β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος».

Επιπλέον, με την με αρ. πρωτ: **11596/8/367/Δ0014** διαταγή με θέμα: «*Αποστολή εγχειριδίου σχετικά με πληροφορίες για τα μεταφορικά έγγραφα που απαιτούνται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και λοιπά πιστοποιητικά που μπορούν να συνδράμουν τις προσπάθειες των ελεγκτικών οργάνων, για τη πάταξη της φοροδιαφυγής του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, της απάτης “εξαφανισμένου εμπορίου” και της κυκλικής απάτης τύπου Καρουζέλ*», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι **όταν πρόκειται για ταχυδρομική μεταφορά**, στην Απόδειξη Ταχυδρομικής Αποστολής (Post Receipt), πρέπει να ελέγχονται: α) το όνομα του παραλήπτη, β) η ημερομηνία έκδοσης, γ) ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού του εμπορεύματος.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 4308/2014** (Α' 251) ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 5** ότι: «**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 αυτό. 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»,

Στο **άρθρο 9** ότι: «**1)** Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: ... ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου»,

Στο **άρθρο 11** ότι: «1) Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών»,

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών (άρθρο 11 ν. 4308/2014), εφόσον δε η ημερομηνία της αποστολής των αγαθών δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου θα πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο και η ημερομηνία αποστολής (άρθρο 9 ν.4308/2014). Στην προκειμένη περίπτωση τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν την 19/04/2015 και 24/04/2015 (περίπου ένα μήνα νωρίτερα από την φερόμενη αποστολή τους την 29/05/2015), ενώ από το προσκομισθέν Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών προκύπτει μόνο η ημερομηνία (29/05/2015), το βάρος (1kgr), ο προορισμός (Μεγάλη Βρετανία) και το μέγεθος (ακανόνιστα) και δεν αναφέρεται ούτε το όνομα του παραλήπτη, ούτε η διεύθυνσή του.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι με την αποστολή της 29/05/2015, εστάλησαν και τα αγαθά για τα οποία είχαν εκδοθεί τα υπ' αρ./2015 και/2015 τιμολόγια, **απορρίπτεται**, καθόσον δεν αποδείχθηκε η συσχέτιση του εγγράφου μεταφοράς με τα εκδοθέντα τιμολόγια.

Επειδή η εξόφληση της αξίας των παραστατικών που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προς τον πελάτη της κατά το έτος 2015 ανήλθαν συνολικά στο ποσό των **857.785,71€** και έγινε με εμβάσματα στο λογαριασμό της, από την, χωρίς να προκύπτει ο λόγος που έγιναν αυτά από την εν λόγω επιχείρηση και όχι από τον ως άνω πελάτη.

Επειδή από τον προσφεύγοντα προσκομίσθηκαν **ελλιπή μεταφορικά έγγραφα** καθόσον από τα προσκομισθέντα έγγραφα, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής επικράτειας, με σκοπό την διάθεση τους από τον αγοραστή, στο έδαφος άλλου Κράτους Μέλους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999, θεωρείται ότι τα αγαθά αυτά, **διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, σε φορολογητέες πράξεις - εκροές**, υπαγόμενες σύμφωνα σε συντελεστή φόρου 24%, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή του καταλόγισε πρόστιμο για φερόμενη παράβαση του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ήτοι για διαδικαστική παράβαση, καθόσον με βάση τις εν λόγω διατάξεις δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση και δη για υποβολή ελλιπών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ καθόσον δεν προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις η επιβολή τέτοιου προστίμου, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν είναι δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα που είναι η μοναδική ουσιώδης προϋπόθεση για την επιβολή των διαδικαστικών προστίμων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, προσκομίζει δε και επικαλείται την υπ' αριθμ. **2741/2019 απόφαση** της Υπηρεσίας μας.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του ν. 4174/2014 (Α' 170)** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή 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, ...».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1252/2015**, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «**2) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)** α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α').

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, **από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις)**, καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, **επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ** (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

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»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με

βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση,

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλিপτών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». **Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.**

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων είχε υποβάλει **ανακριβώς** περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους του 5^{ου} 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} του έτους 2015, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, **η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης και ως εκ τούτου μη νομίμως επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, εκτός των παραβάσεων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, όπως αυτές καταγράφονται στην από **21/08/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας **ΦΠΑ** της ΔΟΥ Κορίνθου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **28/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, οδός και, και

α) την **επικύρωση** της με αριθμ. πρωτ. της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κορίνθου και

β) την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κορίνθου.

Οριστική φορολογική Υποχρέωση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά ΦΠΑ	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 02/09/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προσπθέμενης Αξίας	2015	17.970,61€	5.391,18€		23.361,79€
2	 - 02/09/20	Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ	2015			0,00€	0,00€
Σύνολα				17.970,61€	5.391,18€	0,00€	23.361,79€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.