



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25-5-2021

Αριθμός απόφασης: 1643

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604538

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 ισχύει.

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της με αριθ. / 24-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 30/11/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. / 24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 30/11/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-7-2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθ. / 24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 30/11/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου, ποσού 105.485,75€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013, ποσού 52.742,88€.

Ιστορικό

Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ. / 10-1-2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθ. / 9-3-2020 και εν συνεχεία με την με αριθ. / 21-7-2020 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αριθ. /2020 και /2020 αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., οι οποίες υποβλήθηκαν με την υποβολή των με αριθ. /2020 και /2020 περιοδικών δηλώσεων, φορολογικής περιόδου 1/11/2019 – 30/11/2019 και 1/10/2019 – 31/10/2019, αντίστοιχα.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2019 – 30/11/2019, διενήργησε πωλήσεις προς την σουηδική επιχείρηση «.....» με, με έδρα το, επί της οδού, εκδίδοντας Τιμολόγια, χωρίς χρέωση Φ.Π.Α., ενώ δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ. πρωτ. / 25-5-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του ν.4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 28-5-2020, καθώς και τον με αριθ. /2020 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. / 17-6-2020 υπόμνημα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της ως άνω προσαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καθώς και της από 24-7-2020 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή των κριτηρίων της ΠΟΛ. 1201/1999 καθώς μη νόμιμα και με πλημμελή, άλλως ελλιπή αιτιολογία έκρινε ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών αλλά στο εσωτερικό της χώρας, καταλογίζοντας Φ.Π.Α..

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της προσκόμισε τόσο στον έλεγχο με το με αριθ. πρωτ./ 17-6-2020 υπόμνημα επί του με αριθ. πρωτ./ 25-5-2020 Σ.Δ.Ε. όσο και με την παρούσα προσφυγή στη Υπηρεσία μας:

- 1) Βεβαίωση της συνεργαζόμενης εταιρείας, δια του νομίμου εκπροσώπου της, ως προς την πραγματική ενδοκοινοτική αποστολή και απόκτηση των προϊόντων, που αναφέρονται στα ανωτέρω κρινόμενα τιμολόγια.
- 2) Βεβαίωση συνεργαζόμενης εταιρείας, δια του νομίμου εκπροσώπου της, ως προς την πραγματική ενδοκοινοτική αποστολή και απόκτηση των προϊόντων
- 3) Προσκομιζόμενες CMR για τα τιμολόγια υπ'αρ. 200024, 20027, 20030, 20038, 20043, 20045, 20051, 20053, του πρώτου πίνακα του παρόντος υπομνήματος εξηγήσεων,
- 4) Προσκομιζόμενες διασαφήσεις του πίνακα της σελ. 9 του από 25.5.2020 Σ.Δ.Ε., ως πρόσθετων στοιχείων απόδειξης της ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών.
- 5) Το από 21/12/2018 Ανοιχτό Συμφωνητικό Πωλήσεων μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας
- 6) Αντίγραφα ΔΑ για τις συναλλαγές του πίνακα της σελ. 9 του κοινοποιηθέντος πορίσματος/από 25.5.2020 Σ.Δ.Ε., ως προς το δικό μας στέλεχος
- 7) Η παράδοση του τιμολογίου 20017, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας
- 8) Η παράδοση του τιμολογίου 20018, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας
- 9) Η παράδοση του τιμολογίου 20040, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας
- 10) Η παράδοση του τιμολογίου 20026, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας
- 11) Η παράδοση του τιμολογίου 20041 ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 27.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών» του ν.2859/2000 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66), ορίζεται 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, ...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Τόπος παράδοσης αγαθών» του ν.2859/2000, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35/ 16-02-2005), ορίζεται 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην Παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000 ορίζεται 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 παραγράφου 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,

δ) ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 «Απαλλαγές στην Παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 ορίζεται 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.559/ 12-3-1977 «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (C.M.R) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78) ορίζεται ότι: «Άρθρον 5.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθή δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη.

Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως.

2. Όταν τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν πρέπει να φορτωθούν εις διάφορα οχήματα ή είναι διαφόρων ειδών ή είναι χωρισμένα εις διαφόρους παρτίδας, ο αποστολεύς ή ο μεταφορέας θα έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να συνταχθή χωριστόν δελτίον παραδόσεως δι' έκαστον χρησιμοποιούμενον όχημα, ή δι' έκαστον είδος ή παρτίδα εμπορεύματος.

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την ημερομηνίαν του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη.

β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως.

γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.

δ) τον τόπον και την ημερομηνίαν παραλαβής των προς μεταφοράν εμπορευμάτων και τον οριζόμενον προς παράδοσιν τόπον.

ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.

στ) την κοινώς χρησιμοποιουμένην περιγραφήν της φύσεως των εμπορευμάτων και τον τρόπον συσκευασίας και εν περιπτώσει επικινδύνων εμπορευμάτων, την γενικώς παραδεδεγμένην περιγραφήν αυτών.

ζ) τον αριθμόν των δεμάτων και τα ειδικά σημεία και αριθμούς αυτών.

η) το μικτόν βάρος των εμπορευμάτων ή την ποσότητα αυτών εκπεφρασμένην άλλως.

θ) χρεώσεις, αφορώσας την μεταφοράν (χρεώσεις μεταφοράς, συμπληρωματικάί χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσαι από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).

ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.

κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οίουδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.

2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσις το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:

α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.

β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολεύς αναλαμβάνει να πληρώση.

γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".

δ) δήλωσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.

ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.

στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά.

ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.

3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται 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 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.».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: *«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:*

α) ...

...

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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: *«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 11 της ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» αναφέρεται ότι: *«Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)*

...

Παράγραφος 2

...

11.2.5 Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106/ 26-4-1999 με θέμα: «Διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών» αναφέρεται ότι: *«1. Η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES, με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ.*

2. Η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο Έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω Fax) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' (VIES), στα τηλέφωνα: 36.46.227 ή 36.16.754 και Fax: 36.16.216 ή 36.37.103 και 36.37.156.

3. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Διευκρινίζουμε ότι, κατά τη στιγμή της έκδοσης του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

Συνεπώς, η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών. Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του Έλληνα πωλητή των αγαθών, απαιτούνται εκτός του Τιμολογίου πώλησης:

αα) Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ αυτοκινήτου) και Δελτίο Αποστολής των αγαθών.

ββ) Εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, εκτός του Δελτίου Αποστολής επί του οποίου πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του ΦΙΧ αυτοκινήτου, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος - μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτοκίνητο ή κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ) από τρίτες χώρες κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

β) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος με μεταφορικά μέσα Δημοσίας Χρήσεως, ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική, διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR).

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών θέτουν στην Υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή), ζητούν να τους αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα Τιμολόγια, Τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα. Κατόπιν των ανωτέρω, εφιστούμε την προσοχή των Προϊσταμένων των αρμοδίων ΔΟΥ ώστε:

- Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη συναλλαγή. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν

αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν ΦΠΑ στο Τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος, να ελεγχθούν άμεσα, προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

- Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν από τις ΔΟΥ επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1078/2.4.1991 ή ΠΟΛ.1185/1988 Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών) που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, γιατί δεν τηρούνται οι τρεις προϋποθέσεις σωρευτικά, όπως προαναφέρονται, παρακαλούμε να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα, προκειμένου να καταβληθεί άμεσα στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατό, στο Τμήμα Δ' (VIES) της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ, με Fax (36.16.216 ή 36.37.103), συνυποβάλλοντας και αντίγραφα των διορθωμένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διορθωθούν τα αρχεία του VIES στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών - μελών.

- Σε περίπτωση που οι εν λόγω ελληνικές επιχειρήσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ.1262/2.8.1993 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτη - μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που, βάσει της απόφασης αυτής, μπορούν να αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ, εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, οπότε θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας. Εξυπακούεται ότι το όριο απαλλαγής της επόμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.1642/1986, θα υπολογίζεται βάσει των τροποποιημένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτοί προκύπτουν μετά από την αφαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα, οπότε δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

- Να ελέγχετε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1281/6.11.1998 Εγκύκλιο Διαταγή του Υπουργού Οικονομικών, γιατί θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η χώρα μας πρέπει να δίνει σαφείς και ακριβείς απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών, στα πλαίσια των ελέγχων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/ 29-10-1999 με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος» αναφέρεται ότι:

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην

Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

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

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

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

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

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

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 αναφέρεται ότι:

«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. ...

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 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.λ.π.). 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 φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.*
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.*
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων 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.).».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως» (βλ. 0- 409/04, 0-184/05, (0-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. 0-409/04. σκέψη 44 καθώς και 0-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. 0-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. 0-286/94, 0-340/95, 0-401/95 και 047/96, 0-384/04, 0-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το

Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (0 -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., 0-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, 0-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη 0-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./ 10-1-2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθ./ 9-3-2020 και εν συνεχεία με την με αριθ./ 21-7-2020 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αριθ./2020 και/2020 αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., οι οποίες υποβλήθηκαν με την υποβολή των με αριθ./2020 και/2020 περιοδικών δηλώσεων, φορολογικής περιόδου 1/11/2019 – 30/11/2019 και 1/10/2019 – 31/10/2019, αντίστοιχα.

Ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την ως άνω εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καθώς και την με αριθ. πρωτ./ 30-1-2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση προσκομίζοντας στον έλεγχο αντίγραφα των βιβλίων, των τιμολογίων, των δελτίων αποστολής, των δηλώσεων Φ.Π.Α. και των Ενδοκοινοτικών συναλλαγών της κρινόμενης φορολογικής περιόδου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αρχικά διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την ανωτέρω φορολογική περίοδο, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., όπου οι διαφορές των φορολογητέων εκροών, που υπάγονται σε συντελεστή **24%**, ανήλθαν σε ποσό 7.576,00€ και η διαφορά φόρου σε ποσό 1.818,24€. Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2019 – 30/11/2019, διενήργησε πωλήσεις προς την σουηδική επιχείρηση «.....» με VAT, με έδρα το, επί της οδού, εκδίδοντας τα κάτωθι τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 1.351.817,90€, χωρίς χρέωση Φ.Π.Α., τα οποία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της:

No Τιμολογίου	Ημερομηνία Τιμολογίου	Ποσό τιμολογίου
INV 14	15/1/2019	32.487,00
INV 15	20/1/2019	18.522,50
INV 16	25/1/2019	14.539,00

INV	17	28/1/2019	26.253,00
INV	18	30/1/2019	30.951,00
INV	19	7/2/2019	25.139,00
INV	20	15/2/2019	12.912,20
INV	21	21/2/2019	12.912,20
INV	22	22/2/2019	14.881,00
INV	23	22/2/2019	14.881,00
INV	24	27/2/2019	32.639,40
INV	25	11/3/2019	20.607,80
INV	26	13/3/2019	41.613,00
INV	27	19/3/2019	31.392,00
INV	28	28/3/2019	17.099,00
INV	29	4/4/2019	17.360,00
INV	30	5/4/2019	17.360,00
INV	31	14/4/2019	17.512,00
INV	32	15/4/2019	16.385,00
INV	33	15/4/2019	17.628,00
INV	34	25/4/2019	26.096,00
INV	35	13/5/2019	29.748,00
INV	36	14/5/2019	17.160,00
INV	37	17/5/2019	17.160,00
INV	38	17/5/2019	22.924,00
INV	39	25/5/2019	23.408,00
INV	40	1/6/2019	32.868,00
INV	41	3/6/2019	16.866,00
INV	42	8/6/2019	24.093,60
INV	43	Π/6/2019	25.125,00
INV	44	12/6/2019	31.132,20
INV	45	15/6/2019	22.321,20
INV	46	1/7/2019	25.448,00
INV	47	10/7/2019	22.560,00
INV	48	28/7/2019	36.336,00
INV	49	26/7/2019	84.633,20
INV	51	7/8/2019	56.394,00
INV	53	21/8/2019	35.042,00
INV	54	31/8/2019	66.876,00
INV	56	5/9/2019	20.400,00
INV	63	7/10/2019	138.120,80
INV	64	24/11/2019	144.031,80
ΣΥΝΟΛΟ			1.351.817,90

Στην διάθεση του ελέγχου τέθηκαν αντίγραφα των τιμολογίων, τα πρωτότυπα Δελτία Αποστολής και αντίγραφα των CMR για τις παραδόσεις αυτές. Από τα τιμολόγια αυτά φαίνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πούλησε στην σουηδική επιχείρηση βρώσιμα έλαια. Η προσφεύγουσα εταιρεία τηρεί αλληλόχρεο λογαριασμό για να καταγράφει τις συναλλαγές της με την Σουηδική επιχείρηση, στον οποίο είναι καταχωρημένα τα ως άνω τιμολόγια στην στήλη της χρέωσης. Στην στήλη της πίστωσης καταχωρούνται εμβάσματα που λαμβάνει από τον πελάτη της. Το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού παραμένει καθ' όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου κυρίως

πιστωτικό, γεγονός που δείχνει ότι η πλειονότητα των τιμολογίων έχουν προεξοφληθεί σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης τους. Ωστόσο, ο έλεγχος από την κίνηση του λογαριασμού διαπίστωσε ότι δεν προκύπτει ακριβής αντιστοιχία των εμβασμάτων και της έκδοσης των τιμολογίων.

Συγκεκριμένα, στα ως άνω εκδοθέντα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αναφέρεται ημερομηνία παράδοσης των πωλούμενων αγαθών. Από τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο Δελτία Αποστολής προκύπτει ότι η ημερομηνία παράδοσης ή/και έναρξης της παράδοσης των μεταφερόμενων εμπορευμάτων. Επί των δελτίων αποστολής στην ένδειξη «Αριθμός Σχετικού Παραστατικού» είναι συμπληρωμένοι αριθμοί οι οποίοι, ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας εξήγησε ότι αναφέρονται στα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης. Από τις αντιστοιχίες των Δελτίων Αποστολής –Τιμολογίων προέκυψε ο ακόλουθος πίνακας:

No Τιμολογίου	Ημ/νία Τιμολογίου	Ποσό τιμολογίου	No ΔΑ	Ημερομηνία ΔΑ
INV 14	15/01/2019	32.487,00	16	05/01/2019
INV 15	20/01/2019	18.522,50	17	14/01/2019
INV 16	25/01/2019	14.539,00	18	24/01/2019
INV 17	28/01/2019	26.253,00	19	30/01/2019
INV 18	30/01/2019	30.951,00	20	04/02/2019
INV 19	07/02/2019	25.139,00	21	09/02/2019
INV 20	15/02/2019	12.912,20	22	15/02/2019
INV 21	21/02/2019	12.912,20	23	21/02/2019
INV 22	22/02/2019	14.881,00	24	22/02/2019
INV 23	22/02/2019	14.881,00	26	07/03/2019
INV 24	27/02/2019	32.639,40	25	01/03/2019
INV 25	11/03/2019	20.607,80	30	13/04/2019
INV 26	13/03/2019	41.613,00	27	28/03/2019
INV 27	19/03/2019	31.392,00	28	04/04/2019
INV 28	28/03/2019	17.099,00	31	18/04/2019
INV 29	04/04/2019	17.360,00	29	12/04/2019
INV 30	05/04/2019	17.360,00	46	05/07/2019
INV 31	14/04/2019	17.512,00	32	22/04/2019
INV 32	15/04/2019	16.385,00	34	04/05/2019
INV 33	15/04/2019	17.628,00	33	04/05/2019
INV 34	25/04/2019	26.096,00	43	03/07/2019
INV 35	13/05/2019	29.748,00	40	01/07/2019
INV 36	14/05/2019	17.160,00	35	25/05/2019
INV 37	17/05/2019	17.160,00	37	01/06/2019
INV 38	17/05/2019	22.924,00	36	29/05/2019
INV 39	25/05/2019	23.408,00	38	06/06/2019
INV 40	01/06/2019	32.868,00	40	01/07/2019
INV 41	03/06/2019	16.866,00	41	14/06/2019
INV 42	08/06/2019	24.093,60	42	02/07/2019
INV 43	11/06/2019	25.125,00	44	03/07/2019
INV 44	12/06/2019	31.132,20	46α	14/07/2019

INV	45	15/06/2019	22.321,20	45	04/07/2019
INV	46	01/07/2019	25.448,00	50	25/07/2019
INV	47	10/07/2019	22.560,00	49	24/07/2019
INV	48	28/07/2019	36.336,00	47	15/07/2019
INV	49	26/07/2019	84.633,20	48-51-52-53	22/07/2019
INV	51	07/08/2019	56.394,00	55-56-61	12/08/2019
INV	53	21/08/2019	35.042,00	59-61	22/08/2019
INV	54	31/08/2019	66.876,00	61-62-64-66	06/09/2019
INV	56	05/09/2019	20.400,00	65	05/09/2019
INV	63	07/10/2019	138.120,80	70-75-76-77-78-80	10/10/2019
INV	64	24/11/2019	144.031,80	72-76-83-85-86-88-90-91	18/10/2019

Ο έλεγχος αντιστοιχίσε επίσης τις προσκομιζόμενες φωτοτυπίες CMR με τις βεβαιώσεις των παραληπτών περί παραλαβής των εμπορευμάτων και τα παραστατικά διασάφησης για τις θαλάσσιες μεταφορές σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999. Από την διασταύρωση Δελτίων Αποστολής - CMR και λοιπών στοιχείων προέκυψαν τα εξής:

No ΔΑ	Ημερομηνία ΔΑ	Παρατηρήσεις σχετικά με τα CMR	Λοιπές παρατηρήσεις
16	05/01/2019		
17	14/01/2019		
18	24/01/2019	Δεν φέρει ημερομηνία και τόπο έκδοσης	
19	30/01/2019	Αντισυμβαλλόμενος και τελικός παραλήπτης είναι άλλος	
20	04/02/2019	Αντισυμβαλλόμενος και τελικός παραλήπτης είναι άλλος	
21	09/02/2019	Δεν φέρει τόπο έκδοσης	
22	15/02/2019	Shipping - Προσκομίστηκε έγγραφο διασάφησης	
23	21/02/2019	Shipping - Προσκομίστηκε έγγραφο διασάφησης	
24	22/02/2019	Shipping - Προσκομίστηκε έγγραφο διασάφησης	
25	01/03/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
26	07/03/2019	Shipping	
27	28/03/2019	Δεν φέρει ημερομηνία και τόπο έκδοσης και όνομα τελικού παραλήπτη	
28	04/04/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
29	12/04/2019	Shipping	
30	13/04/2019	Shipping	
31	18/04/2019	Shipping	
32	22/04/2019	Shipping	
33	04/05/2019	Shipping	
34	04/05/2019	Shipping	
35	25/05/2019	Shipping	
36	29/05/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
37	01/06/2019	Shipping	

38	06/06/2019	Δεν φέρει ημερομηνία - τόπο έκδοσης - Διάφορος αντισυμβαλλόμενος	
39	14/06/2019	Διάφορος αντισυμβαλλόμενος	
40	01/07/2019	Δεν φέρει ημερομηνία - τόπο έκδοσης - Διάφορος αντισυμβαλλόμενος	
41	01/07/2019	Διάφορος αντισυμβαλλόμενος	
42	02/07/2019 Διάφορος αντισυμβαλλόμενος		
43	03/07/2019		
44	03/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
45	04/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
46	05/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	Προτιμολογήθηκαν κάποια υλικά που δεν αναφέρονται στο ΔΑ
46α	14/07/2019	CMR 28 Παλέτες - ΔΑ 30 TIM 33 - CMR 19/07/2019	Προτιμολογήθηκαν κάποια υλικά που δεν αναφέρονται στο ΔΑ
47	15/07/2019		Τιμολογήθηκαν κάποια υλικά που δεν αναφέρονται στο ΔΑ αξίας 2.112
48	22/07/2019		
49	24/07/2019	Δεν φέρει ημερομηνία και τόπο έκδοσης	
50	25/07/2019		Προτιμολογήθηκαν κάποια υλικά που δεν αναφέρονται στο ΔΑ
51	27/07/2019		
52	27/07/2019		
53	05/08/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
55	12/08/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
56	14/08/2019		
59	22/08/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
61	24/08/2019		
62	28/08/2019		
64	31/08/2019	Τα αγαθά παραδόθηκαν σε πελάτη και όχι στην έδρα του αντισυμβαλλόμενου	
65	05/09/2019	Άλλος αντισυμβαλλόμενος	
66	06/09/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR	
70	10/10/2019		
72	18/10/2019		
75	29/10/2019		
76	01/11/2019		
77	04/11/2019		
78	07/11/2019		
80	13/11/2019		
83	22/11/2019		
85	29/11/2019		
86	29/11/2019		

Από τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για πλήθος παραδόσεων δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999 για τους κάτωθι λόγους:

A) Σε 28 περιπτώσεις τιμολογίων, συνολικού ποσού 703.622,20€, δεν προσκομίστηκαν Δελτία Αποστολής κατά την ημερομηνία που τα αγαθά τέθηκαν στην κυριότητα του πελάτη και τα αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1201/1999. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία παρέδωσε στην επιχείρηση βρώσιμα έλαια και δεν προσκόμισε στον έλεγχο δελτία αποστολής που να αποδεικνύουν ότι κατά την ημερομηνία τιμολόγησης απεστάλησαν τα αντίστοιχα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος. Τα δε δελτία αποστολής που προσκομίστηκαν στον έλεγχο φέρουν μεταγενέστερη ημερομηνία και επιπλέον δεν καλύπτονται από CMR ικανά να αποδείξουν την παράδοση στην έδρα του αναγραφόμενου πελάτη του τιμολογίου. Οι εν λόγω συναλλαγές παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

No Τιμ.	Ημερομηνία Τιμολογίου	Ποσό τιμολογίου	No ΔΑ	Ημ/νία ΔΑ	Παρατηρήσεις σχετικά με τα CMR
INV 17	28/01/2019	26.253,00	19	30/01/2019	Αντισυμβαλλόμενος και τελικός παραλήπτης είναι άλλος
INV 18	30/01/2019	30.951,00	20	04/02/2019	Αντισυμβαλλόμενος και τελικός παραλήπτης είναι άλλος
INV 19	07/02/2019	25.139,00	21	09/02/2019	Δεν φέρει τόπο έκδοσης
INV 23	22/02/2019	14.881,00	26	07/03/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 24	27/02/2019	32.639,40	25	01/03/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR
INV 25	11/03/2019	20.607,80	30	13/04/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 26	13/03/2019	41.613,00	27	28/03/2019	Δεν φέρει ημερομηνία και τόπο έκδοσης και όνομα τελικού παραλήπτη
INV 27	19/03/2019	31.392,00	28	04/04/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR
INV 28	28/03/2019	17.099,00	31	18/04/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 29	04/04/2019	17.360,00	29	12/04/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 30	05/04/2019	17.360,00	46	05/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR
INV 31	14/04/2019	17.512,00	32	22/04/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 32	15/04/2019	16.385,00	34	04/05/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 33	15/04/2019	17.628,00	33	04/05/2019	Shipping - Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 35	13/05/2019	29.748,00	40	01/07/2019	Δεν φέρει ημερομηνία - τόπο έκδοσης - Διάφορος αντισυμβαλλόμενος
INV 36	14/05/2019	17.160,00	35	25/05/2019	Shipping- Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 37	17/05/2019	17.160,00	37	01/06/2019	Shipping- Δεν προσκομίστηκε διασάφηση
INV 38	17/05/2019	22.924,00	36	29/05/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR
INV 39	25/05/2019	23.408,00	38	06/06/2019	Δεν φέρει ημερομηνία - τόπο έκδοσης - Διάφορος αντισυμβαλλόμενος
INV 40	01/06/2019	32.868,00	40	01/07/2019	Δεν φέρει ημερομηνία - τόπο έκδοσης - Διάφορος αντισυμβαλλόμενος

INV	41	03/06/2019	16.866,00	41	14/06/2019	Διάφορος αντισυμβαλλόμενος
INV	42	08/06/2019	24.093,60	42	02/07/2019	Διάφορος αντισυμβαλλόμενος
INV	43	11/06/2019	25.125,00	44	03/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR
INV	44	12/06/2019	31.132,20	46 α	14/07/2019	Δεν υπάρχει αντιστοιχία στα μεταφερόμενα υλικά
INV	45	15/06/2019	22.321,20	45	04/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR
INV	47	10/07/2019	22.560,00	49	24/07/2019	Δεν φέρει ημερομηνία και τόπο έκδοσης
INV	51	07/08/2019	56.394,00	55-56-61	12/08/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR για το ΔΑ νο55
INV	53	21/08/2019	35.042,00	59-61	22/08/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR για το ΔΑ νο 59
Σύνολο			703.622,20			

Β) Σε 3 περιπτώσεις τιμολογίων, συνολικού ποσού 189.664,80€, δεν προσκομίστηκαν Δελτία Αποστολής κατά την ημερομηνία που τα αγαθά τέθηκαν στην κυριότητα του πελάτη. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία παρέδωσε στην επιχείρηση βρώσιμα έλαια και δεν προσκόμισε στον έλεγχο δελτία αποστολής που να αποδεικνύουν ότι κατά την ημερομηνία τιμολόγησης απεστάλησαν τα αντίστοιχα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος. Τα δε δελτία αποστολής που προσκομίστηκαν στον έλεγχο φέρουν μεταγενέστερη ημερομηνία. Οι εν λόγω συναλλαγές παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

No Τιμ.		Ημερομηνία Τιμολογίου	Ποσό τιμολογίου	No ΔΑ	Ημερομηνία ΔΑ
INV	34	25/04/2019	26.096,00	43	03/07/2019
INV	46	01/07/2019	25.448,00	50	25/07/2019
INV	63	07/10/2019	138.120,80	70-75-76-77-78-80	10/10/2019
Σύνολο			189.664,80		

Γ) Σε 2 περιπτώσεις Τιμολογίων, συνολικού ποσού 34.939,00€, τα αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1201/1999. Συγκεκριμένα, τα προσκομιζόμενα CMR δεν είναι ικανά να αποδείξουν την παράδοση στον αναγραφόμενο πελάτη του τιμολογίου για τους λόγους που αναφέρονται στην στήλη «Παρατηρήσεις σχετικά με τα CMR.». Οι εν λόγω συναλλαγές παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

No Τιμολογίου	Ημερομηνία Τιμολογίου	Ποσό τιμολογίου	No ΔΑ	Ημ/νία ΔΑ	Παρατηρήσεις σχετικά με τα CMR
INV 16	25/01/2019	14.539,00	18	24/01/2019	Δεν φέρει ημερομηνία και τόπο έκδοσης
INV 56	05/09/2019	20.400,00	65	05/09/2019	Άλλος αντισυμβαλλόμενος
Σύνολο		34.939,00			

Δ) Σε 4 περιπτώσεις Τιμολογίων, συνολικού ποσού 331.877,00€ δεν προσκομίστηκαν Δελτία Αποστολής κατά την ημερομηνία που τα αγαθά τέθηκαν στην κυριότητα του πελάτη και τα αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1201/1999 για υέρος των παράδοδα μένων αγαθών. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία παρέδωσε στην επιχείρηση βρώσιμα έλαια και δεν προσκόμισε στον έλεγχο

δελτία αποστολής που να αποδεικνύουν ότι κατά την ημερομηνία τιμολόγησης απεστάλησαν τα αντίστοιχα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος. Τα δε δελτία αποστολής που προσκομίστηκαν στον έλεγχο φέρουν μεταγενέστερη ημερομηνία και επιπλέον δεν καλύπτονται από CMR ικανό να αποδείξουν την παράδοση στον αναγραφόμενο πελάτη του τιμολογίου. Από το σύνολο των τιμολογημένων αγαθών δεν αποδεικνύεται ότι αγαθά αξίας 182.474,60€ μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν στον πελάτη στο κράτος μέλος της έδρας του. Οι εν λόγω συναλλαγές παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

No Τιμ.	Ημ/νια Τιμ.	Ποσό τιμ.	No ΔΑ	Ημερομηνία ΔΑ	Παρατηρήσεις σχετικά με τα CMR	Μέρος Τιμολόγησης που δεν πληροί τις προϋποθέσεις
INV 48	28/07/2019	36.336,00	47	15/07/2019		2.112,00
INV 49	26/07/2019	84.633,20	48-51-52-53	22/07/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR για το ΔΑ 53	60.713,60
INV 54	31/08/2019	66.876,00	61-62-64-66	06/09/2019	Δεν προσκομίστηκε CMR για το ΔΑ 66- Διαφορετικός παραλήπτης	33.228,00
INV 64	24/11/2019	144.031,80	72-76-83-85-86-QQ OO 90-91	18/10/2019		86.421,00
Σύνολο		331.877,00				182.474,60

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διαπίστωσε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία των παραπάνω πινάκων για τις πωλήσεις της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2019 - 30/11/2019 στις ημερομηνίες και για τις ποσότητες που αναφέρουν προς την Σουηδική επιχείρηση με VAT 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 της διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999. Συνεπώς θεωρείται ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις-εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 σε συντελεστή φόρου **13%**, όπως ίσχυε τα έτη 2019 με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών. Ανά μήνα το άθροισμα των παραδόσεων έχει ως εξής:

Μήνας	Εκροές	ΦΠΑ 13%
Ιανουάριος	71.743,00	9.326,59

Φεβρουάριος	72.659,40	9.445,72
Μάρτιος	110.711,80	14.392,53
Απρίλιος	112.341,00	14.604,33
Μάιος	110.400,00	14.352,00
Ιούνιος	152.406,00	19.812,78
Ιούλιος	110.833,60	14.408,37
Αύγουστος	124.664,00	16.206,32
Σεπτέμβριος	20.400,00	2.652,00
Οκτώβριος	138.120,80	17.955,70
Νοέμβριος	86.421,00	11.234,73
Σύνολο	1.110.700,60	144.391,08

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή των κριτηρίων της ΠΟΛ. 1201/1999 καθώς μη νόμιμα και με πλημμελή, άλλως ελλιπή αιτιολογία έκρινε ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών αλλά στο εσωτερικό της χώρας, καταλογίζοντας Φ.Π.Α..

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της προσκόμισε τόσο στον έλεγχο με το με αριθ. πρωτ./ 17-6-2020 υπόμνημα επί του με αριθ. πρωτ./ 25-5-2020 Σ.Δ.Ε. όσο και με την παρούσα προσφυγή στη Υπηρεσία μας:

- 1) Βεβαίωση της συνεργαζόμενης εταιρείας, δια του νομίμου εκπροσώπου της, ως προς την πραγματική ενδοκοινοτική αποστολή και απόκτηση των προϊόντων, που αναφέρονται στα ανωτέρω κρινόμενα τιμολόγια.
- 2) Βεβαίωση συνεργαζόμενης εταιρείας, δια του νομίμου εκπροσώπου της, ως προς την πραγματική ενδοκοινοτική αποστολή και απόκτηση των προϊόντων
- 3) Προσκομιζόμενες CMR για τα τιμολόγια υπ'αρ. 200024, 20027, 20030, 20038, 20043, 20045, 20051, 20053, του πρώτου πίνακα του παρόντος υπομνήματος εξηγήσεων,
- 4) Προσκομιζόμενες διασαφήσεις του πίνακα της σελ. 9 του από 25.5.2020 Σ.Δ.Ε., ως πρόσθετων στοιχείων απόδειξης της ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών.
- 5) Το από 21/12/2018 Ανοιχτό Συμφωνητικό Πωλήσεων μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας
- 6) Αντίγραφα ΔΑ για τις συναλλαγές του πίνακα της σελ. 9 του κοινοποιηθέντος πορίσματος/από 25.5.2020 Σ.Δ.Ε., ως προς το δικό μας στέλεχος
- 7) Η παράδοση του τιμολογίου 20017, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας
- 8) Η παράδοση του τιμολογίου 20018, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας

9) Η παράδοση του τιμολογίου 20040, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας

10) Η παράδοση του τιμολογίου 20026, ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 28.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας

11) Η παράδοση του τιμολογίου 20041 ως προς το οποίο και προς επιβεβαίωση του αληθούς ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της παράδοσης, προσκομίζεται η από 27.4.2020 δήλωση της τελικής παραλήπτριας εταιρείας, υπό την ιδιότητά της ως πελάτη της αγοράστριας εταιρείας

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία, προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί σύννομης έκδοσης των τιμολογίων και Δελτίων αποστολής, επικαλείται το άρθρο 4 του από 21/12/2018 Ανοιχτού Συμφωνητικού Πωλήσεων μεταξύ της ίδιας και της εταιρείας, στο οποίο αναφέρεται ότι: «Όροι Πώλησης

Ο πωλητής δηλώνει ότι προκειμένου να προσχωρήσει στην παραγωγή του προϊόντος επιθυμεί την προκαταβολή του συνόλου του ποσού που χρειάζεται κάθε φορά σύμφωνα με την παραγγελία. Ο αγοραστής δέχεται να προκαταβάλει με την έκδοση τιμολογίου από τον πωλητή το ζητούμενο ποσό για την παρασκευή του προϊόντος και μετά (σε εύλογο χρονικό διάστημα που θα συμφωνηθεί προφορικά) να λάβει τα προϊόντα και τα νόμιμα φορτωτικά έγγραφα.».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην παρ.2 του άρθρου 11 της ΠΟΛ.1003/ 31.12.2014 δεν δύναται να εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης για αγαθά, που δεν έχει στην νόμιμη κατοχή της η προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για υπαρκτή συναλλαγή.

Επειδή, οι διατάξεις των ΕΛΠ δεν συναρτούν σε καμία περίπτωση την έκδοση των τιμολογίων για πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών με τον τρόπο είσπραξης του τιμήματος της πώλησης και συνεπώς ο προαναφερόμενος όρος του Ανοιχτού Συμφωνητικού Πωλήσεων δεν υπαγορεύτηκε από διάταξη νόμου αλλά για να εξυπηρετήσει αποκλειστικά και μόνο την σχέση των συναλλασσομένων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε, τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα προσφυγή στην Υπηρεσία μας, δελτία αποστολής και βεβαιώσεις παραλαβής εμπορευμάτων από τον πελάτη της σε χρόνους που δεν είναι σύμφωνοι με την τιμολόγηση όπως ορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε προσκόμισε δελτία αποστολής ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο μεταφοράς και παράδοσης σε άλλο κράτος - μέλος εμπορευμάτων κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων ή μέσα στα χρονικά όρια που ορίζονται από τις οικείες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί εσφαλμένης εφαρμογής των κριτηρίων της ΠΟΛ.1201/1999 καθώς ο έλεγχος μη νόμιμα και με πλημμελή, άλλως ελλιπή αιτιολογία έκρινε ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών αλλά στο εσωτερικό της χώρας, καταλογίζοντας Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-7-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 24-7-2020 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 30/11/2019, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / 24-9-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. / 24-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 24-7-2020), Φορ. Περιόδου 1/1/2019 – 30/11/2019

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	105.485,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	52.742,88€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	158.228,63€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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