



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Καλλιθέα 24/09/2021

Αριθμός Απόφασης: 2707

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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. A.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), A.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και A.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **03.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στον κατά της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2014,**

5. Την με αριθμ..... /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..**

7. Το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ2021ΕΜΠ/15-07-2021** υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

8. Την με αριθμ. /2021 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάσθηκε με το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΞ2021ΕΜΠ/22-07-2021** έγγραφο.

9. Το με αριθμ. /2021 (αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ2021ΕΜΠ/08-09-2021**) έγγραφο του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** με το οποίο διαβιβάσθηκε το από 03/09/2021 Πόρισμα επί της ανωτέρω Πράξης Αναπομπής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **03.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ..... /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014** δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 2.508,84 ευρώ και προσδιορίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 808.859,42 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 ποσού 404.429,71 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.213.289,13 ευρώ.**

Η ως άνω διαφορά φόρου ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ..... /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε διαφορά ΦΠΑ ως προς τις παρακάτω περιπτώσεις:

Α) από τον έλεγχο στην φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν τα εξής:

-αδικοιολόγητο έλλειμμα που αφορά σε αποθέματα πολύτιμου μετάλλου (χρυσού) και δεδομένου ότι τα εν λόγω αποθέματα αποτελούν αντικείμενο εμπορίας από την ελεγχόμενη, και δεν αφορούν σε υποποροϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας (αποκαμινεύματα), η εν λόγω διαπιστωθείσα διαφορά στις απογραφείσες ποσότητες υπόκειται σε διακανονισμό ΦΠΑ. Η ονομαστική αξία επί της οποίας θα γίνει ο διακανονισμός ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση τη σταθμισμένη μέση τρέχουσα τιμή του χρυσού, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο αποθήκης όπως εκτιμήθηκε από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εκτίμησε τη μέση τιμή πώλησης του χρυσού 24K στη Χρήση 2014 σε 30,11€/gr, συνεπώς η ονομαστική αξία της αδικαιολόγητης φύρας που θα υπάχθει σε διακανονισμό ΦΠΑ ανέρχεται σε **€224.011,02** (30,11€/gr x 7.439,30gr).

-αδικαιολόγητο έλλειμμα που αφορά σε αποθέματα πολύτιμου μετάλλου (ασημιού) και δεδομένου ότι αποτελούν αντικείμενο εμπορίας από την ελεγχόμενη, και δεν αφορά σε υποποροϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας (αποκαμηνεύματα), η εν λόγω διαπιστωθείσα διαφορά στις απογραφείσες ποσότητες υπόκειται σε διακανονισμό ΦΠΑ. Η ονομαστική αξία επί της οποίας θα γίνει ο διακανονισμός ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση τη σταθμισμένη μέση τρέχουσα τιμή του ασημιού, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο απόθήκης όπως εκτιμήθηκε από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εκτίμησε τη μέση τιμή πώλησης του ασημιού 999 βαθμών στη Χρήση 2014 σε 0,43€/gr, συνεπώς η ονομαστική αξία της αδικαιολόγητης φύρας που θα υπάχθει σε διακανονισμό ΦΠΑ ανέρχεται σε **€37.228,65** (0,43€/gr x 85.695,99gr).

Β) από τον έλεγχο στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Βουλγαρία διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από τον έλεγχο στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Βουλγαρία και ειδικότερα προς την εταιρεία για συγκεκριμένες συναλλαγές διαπιστώθηκε ότι δεν τεκμηριώνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ1201/1999 η ενδοκοινοτική παράδοση στην Βουλγαρία και συνεπώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι για παραδόσεις που αφορούν τις περιόδους 01/07/2014-30/09/2014 και 01/12/2014-31/12/2014 δεν τεκμηριώνεται ότι η παράδοση πραγματοποιήθηκε στην Βουλγαρία.

Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1201/1999 οι πραγματοποιηθείσες πωλήσεις προς την Βουλγαρία, πραγματοποιήθηκαν με ευθύνη του αγοραστή χρησιμοποιώντας ίδια μέσα (αυτομεταφερόμενο). Ως εκ τούτου για την τεκμηρίωση της έκδοσης των σχετικών παραστατικών πώλησης χωρίς ΦΠΑ, η ελεγχόμενη όφειλε να συγκεντρώσει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4γγ της ΠΟΛ 1201/1999 (Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή), δικαιολογητικά. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε από τον ιδιοκτήτη της βουλγάρικης επιχείρησης (.....) με ΕΙΧ ιδιοκτησίας του και ελληνικού αριθμού κυκλοφορίας.

Όσον αφορά τα προσκομισθέντα αποδεικτικά διέλευσης του μεταφορικού μέσου από τη Βουλγαρία προς την Ελλάδα και από την Ελλάδα προς τη Βουλγαρία, κρίνονται ελλιπή. Δεν έχει προσκομιστεί κανένα αποδεικτικό διοδίων για την διαδρομή Βουλγαρία > Ελλάδα. Για τη διαδρομή Ελλάδα > Βουλγαρία έχουν προσκομιστεί κατά περίπτωση αποδείξεις διοδίων, όπως αναφέρονται αναλυτικά στην σχετική ενότητα ανωτέρω.... Σε κάθε περίπτωση δεν πληρείται η προϋπόθεση της ΠΟΛ 1201/1999 περί τεκμηρίωσης της μεταφοράς των αγαθών στο άλλο κράτος – μέλος.

Ενώ από την επισκόπηση του περιεχομένου των απαντητικών εγγράφων αμοιβαίας συνδρομής διαπιστώνεται **ποικίλη εικόνα**. Συγκεκριμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις (Φορολογική Περίοδος 01/01/2014 - 31/03/2014 - ΔΕΛ ΣΤ 1167649 ΕΞ 2014, Φορολογική Περίοδος 01/04/2014 30/06/2014 - ΔΕΛ ΣΤ 1002012 ΕΞ 2015, Φορολογική Περίοδος 01/10/2014 - 30/11/2014 - ΔΕΛ ΣΤ 1073170 ΕΞ 2015) υπάρχει ρητή διαβεβαίωση των Βουλγάρικων Αρχών για την εκπλήρωση της παράδοσης των αγαθών στην έδρα της Αντίθετα για τις υπόλοιπες περιπτώσεις (Φορολογική Περίοδος 01/07/2014 - 30/09/2014 - ΔΕΛ ΣΤ 1029056 ΕΞ 2015, Φορολογική Περίοδος 01/12/2014 - 31/12/2014 - ΔΕΛ ΣΤ 1121523 ΕΞ 2015) οι Βουλγάρικες Αρχές δεν επιβεβαιώνουν την παράδοση των αγαθών στην έδρα της

Γ) από τον έλεγχο στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Κύπρο (προς την εταιρεία) διαπιστώθηκαν τα εξής:

Όσον αφορά τη διακίνηση αποθεμάτων πολύτιμου μετάλλου προς την Κύπρο, διαπιστώθηκε ελλιπής και μη συμβατή με την κοινή πρακτική, προσκόμιση σχετικών παραστατικών. Πιο συγκεκριμένα διακινήθηκαν στις 20/10/2014 και 13/11/2014 6,6kg και 3,52kg χρυσού 24K αντίστοιχα μέσω του φυσικού προσώπου του ως μεταφορέα. Για την μεταφορά 13/11/2014 δεν προσκομίστηκε παραστατικό (αεροπορικό εισιτήριο) μετάβασης από και επιστροφής στην Κύπρο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της ΠΟΛ 1201/1999. Για την περίπτωση της 20/10/2014, όπου προσκομίστηκαν αεροπορικά εισιτήρια μετάβασης στην Ελλάδα και επιστροφής στην Κύπρο, το χρονικό διάστημα που παρεμβάλλεται μεταξύ της άφιξης στην Ελλάδα και της αναχώρησης για Κύπρο (50 λεπτά) κρίνεται ιδιαιτέρως στενό για την ολοκλήρωση μιας συναλλαγής πώλησης (δηλαδή παραλαβή εμπορευμάτων από την έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης και μετάβαση στο αεροδρόμιο). Ως εκ τούτου δεν πληρούνται, εν τοις πράγμασι, οι προϋποθέσεις απαλλαγής των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων από το ΦΠΑ εκρών, καθώς δεν έχει προσκομιστεί η απαιτούμενη τεκμηρίωση, με βάση τη νομοθεσία, σχετικά με την πραγματοποίηση της παράδοσης των αγαθών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A. Ως προς τις συναλλαγές με την βουλγαρική εταιρεία

- Από το συνδυασμό των διατάξεων του ν.2859/2000 προκύπτει ότι στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών που βαρύνονται με ΦΠΑ, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση των αγαθών, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Για την νόμιμη απαλλαγή από τον ΦΠΑ θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος και δη: 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 και δ) τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος. Περαιτέρω, θα πρέπει να αποδεικνύεται προσηκόντως η παράδοση των αγαθών στον αγοραστή στο άλλο κράτος - μέλος, μέσω των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, όπως τα Δελτία Αποστολής και οι φορτωτικές, στοιχεία αποστολής - κούριερ, τραπεζικά εμβάσματα κλπ, τα δε στοιχεία αυτά θα πρέπει συνδυαστικά να ελέγχονται και να αξιολογούνται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.
- Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην σελίδα 93 επ. του Σημειώματος Διαπιστώσεων, ελεγκτική αρχή φέρεται να κατέληξε στο συμπέρασμα της μη απαλλαγής ως προς το ΦΠΑ για τα Τιμολόγια που εκδόθηκαν προς την εταιρεία με έδρα την Βουλγαρία το διάστημα από 8.7.2014 έως 16.9.2014 και από 2.12.2014 έως και 22.12.2014, στηριζόμενη

σχεδόν αποκλειστικά στο γεγονός ότι οι Βουλγαρικές Αρχές φέρονται να μην επιβεβαιώνουν την παράδοση των αγαθών στην έδρα της αγοράστριας εταιρείας, όπως το πράττουν σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις, καθώς και ότι τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία δεν κρίθηκαν επαρκή στις εν λόγω περιπτώσεις για την απόδειξη της παράδοσης των αγαθών στην Βουλγαρία. Όλα, όμως, τα δέοντα στοιχεία και παραστατικά προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και ευρίσκονται στον τηρούμενο στην φορολογική αρχή φάκελο της εταιρείας. Παρά ταύτα, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αβασίμως και με επιφανειακή θεώρηση έκρινε ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, καταλογίζοντάς μας το σχετικό ΦΠΑ.

- Για όλες τις ανωτέρω συναλλαγές και προς απόδειξη της ενδοκοινοτικής παράδοσης αυτών και της εξ αυτού απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία υπεύθυνη δήλωση του μεταφορέα και νομίμου εκπροσώπου της βουλγαρικής εταιρείας του με ΑΔΤ, αντίγραφο της άδειας οδήγησης, αντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του ΕΙΧ, βεβαίωση εγγραφής του αγοραστή στο σύστημα VIES, αντίγραφο του ΑΔΤ, καθώς και αποδείξεις διέλευσης σταθμών διοδίων στην Ελλάδα και την Βουλγαρία, ήτοι προσκόμισε όλα εκείνα τα έγγραφα και στοιχεία, τα οποία απαιτούνται από την ΠΟΛ 1201/1999 προς απόδειξη της απαλλαγής από το ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, όλα τα ως άνω στοιχεία, συνδυαστικά ορώμενα και ερμηνευόμενα άγουν στο συμπέρασμα της πραγματικής παράδοσης των αγαθών στην Βουλγαρία.
- Τα παραστατικά της εταιρείας τυγχάνουν απολύτως νόμιμα και αληθή, εκδόθηκαν δε νομοτύπως, καταχωρήθηκαν δε τόσο στα Βιβλία της, όσο και στα Βιβλία της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας. Από το σύνολο των εκδοθέντων κατά την ελεγχόμενη χρήση Τιμολογίων προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, αλλά και από τον διενεργηθέντα σε αυτήν έλεγχο, προκύπτει ότι η εταιρεία έχει πωλήσει στην ελεγχόμενη αντισυμβαλλόμενη το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος των εμπορευμάτων που έχει προμηθευτεί από την Ελλάδα. 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. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι οι εν συνόλω συναλλαγές με την ανωτέρω αγοράστρια εταιρεία ανήλθαν συνολικά για την κρινόμενη χρήση στο ποσό των 6.617.900 €, ενώ το ύψος των συναλλαγών που φέρονται να μην αναγνωρίζονται ανέρχονται συνολικά σε 2.964.500,00 €, ήτοι σε μέρος μόνο των συνολικών συναλλαγών. Η εταιρεία είναι γραμμένη στο VIES, δεν ανήκει στο άρθρο 45 του Ν. 2859/2000 και δεν έχει κάνει ποτέ χρήση της διάταξης αυτής, ενώ και η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία είναι ομοίως γραμμένη στο VIES. Όπως αναφέρεται και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, οι σχετικές συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία εξοφλήθηκαν κανονικά και με τον δέοντα τρόπο, μέσω τραπεζικών εμβασμάτων. Επίσης ο προκύψας ΦΠΑ για την κρινόμενη χρήση ήταν σε κάθε περίπτωση πιστωτικός, γεγονός που αποδεικνύει ότι ουδεμία απολύτως πρόθεση αποφυγής του ΦΠΑ είχε η εταιρεία ενώ περαιτέρω, η εταιρεία έχει ελεγχθεί στο πλαίσιο των αιτήσεων της επιστροφής του ΦΠΑ.

- Ιδιαίτερη μνεία θα πρέπει να γίνει στην προσκομιζόμενη μετ' επικλήσεως, νομίμως μεταφρασμένη, υπ' αριθμ. από 23.9.2015 Έκθεση Αναθεώρησης της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων της Βουλγαρίας, η οποία διενήργησε έλεγχο στην εταιρεία για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 1.1.2014 – 31.12.2014. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της εν λόγω Έκθεσης Αναθεώρησης, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, δραστηριοποιείται στον τομέα της εμπορίας πολύτιμων μετάλλων από το έτος 2009, έχει ελεγχθεί πολλάκις από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, έχει δηλώσει την απόκτηση εμπορευμάτων από την Ελλάδα εν γένει και την εταιρεία γενικότερα, καθώς και την πώληση – εξαγωγή εμπορευμάτων προς την Τουρκία, έχει δε τηρήσει με τον δέοντα τρόπο άπασες της υποχρεώσεις της όσον αφορά τον ΦΠΑ, χωρίς ουδέν μεμπτό να της καταλογισθεί αναφορικά με τις εν λόγω συναλλαγές της.
- Το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία εν συνεχεία προέβη σε εξαγωγή και πώληση προϊόντων προς την Τουρκία μέσω Ελληνικού Τελωνείου, ουδόλως αποδεικνύει ή μπορεί να αποδείξει την μη παράδοση των εμπορευμάτων προς αυτήν στο έδαφός της. Σημειωτέον, ότι όπως αναφέρεται και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων (βλ. σελ. 93-94), κατά τον έλεγχο των εξαγωγών από το Β' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, δεν διαπιστώθηκαν ελεγκτικά ευρήματα.
- Περαιτέρω, σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία η παράδοση συντελείται όταν το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παράδοσης και η διαδικασία ελέγχου θα πρέπει να παρακολουθείται με γνώμονα αφενός τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και αφετέρου την μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.
- Από την συνδυαστική επισκόπηση των πωλήσεων προς την εταιρεία, με τις πωλήσεις – εξαγωγές της εν λόγω εταιρείας προς την Τουρκία (βλ. την ανωτέρω Έκθεση Αναθεώρησης), προκύπτει σαφώς ότι δεν υφίσταται περίπτωση πώλησης μέσω του Ελληνικού Τελωνείου των ίδιων αγαθών που είχαν αγορασθεί από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι δεν υφίσταται, αν μη τι άλλο, σύμπτωση ημερομηνιών αγορών – πωλήσεων.

Β. Ως προς τις συναλλαγές με την κυπριακή εταιρεία

- Ως προς τις συναλλαγές με την εταιρεία, θα πρέπει να τονισθεί ότι το χρονικό διάστημα των πενήντα (50) λεπτών που μεσολάβησε μεταξύ της άφιξης στην Ελλάδα και της αναχώρησης για Κύπρο, τυγχάνει αφενός επαρκές για την ολοκλήρωση μιας τέτοιας συναλλαγής στο αεροδρόμιο, αφετέρου, μια τέτοια κρίση της ελεγκτικής αρχής ουδόλως μπορεί να στηρίξει την μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ιδίως όταν έχουν ήδη προσκομισθεί όλα τα δέοντα στοιχεία και παραστατικά, που αποδεικνύουν την ενδοκοινοτική παράδοση των εμπορευμάτων. Προς απόδειξη αυτών προσκόμισε τα σχετικά Τιμολόγια – Φορτωτικές όσον αφορά τις εν λόγω μεταφορές, που εκδόθηκαν από την εταιρεία & από τα οποία προκύπτει η πραγματοποίησή τους και η παράδοση των εμπορευμάτων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/15-07-2021 υπόμνημά της σύμφωνα με το οποίο προσκομίζει ως ισχυρίζεται έγγραφα που τεκμηριώνουν την παράδοση των αγαθών στο βουλγαρικό έδαφος και με το υπόμνημά της επισημαίνει και πάλι ότι όλες οι παραδόσεις των εμπορευμάτων (για αυτές που αναγνωρίστηκε η παράδοση στο βουλγαρικό έδαφος από την Ελεγκτική Αρχή και για αυτές που δεν αναγνωρίστηκε) έγιναν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο στην Βουλγαρική εταιρεία ήτοι με ιδιωτικά μέσα της Βουλγαρικής εταιρείας και αποδεικνύονται επίσης και δια μέσου τραπεζικού συστήματος.

Η Υπηρεσίας μας κατόπιν του ανωτέρω υπομνήματος, εξέδωσε την με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής προκειμένου να διενεργηθούν από την ελεγκτική περαιτέρω ενέργειες σχετικά με τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το

Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.1 και 3 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1201/1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος» αναφέρονται τα εξής:

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της παραπάνω σχετικής Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, παρ. 1 του Ν. 1642/86, 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 10.α. του Ν. 1642/86.

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 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.

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 Φ.Π.Α. 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 Κ.Β.Σ. 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. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.

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 η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες.

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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, κλπ. 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 δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/νση Φ.Π.Α., 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 υποκειμένων 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 Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την εγκύκλιό μας 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999.

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1078/91, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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 Α.Φ.Μ. των αγοραστών και εφόσον κρίνεται σκόπιμο θα αποστέλλεται ερώτημα στη διεύθυνση Φ.Π.Α. - 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 στο άρθρο 36 παρ.3α και 3β και στο άρθρο 66 παρ. 1 και 3 του ν.4174/2013 ορίζεται:

Άρθρο 36 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019)

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 . Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

Επειδή στην περίπτωση α΄ της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) ορίζεται:

«οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή εν προκειμένω με τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ΦΠΑ οι οποίες αφορούν σε :

Α) Διακανονισμό ΦΠΑ σε ποσό 261.239,67 ευρώ που αφορά σε αδικαιολόγητη φύρα που διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο στην φορολογία εισοδήματος,

Β) Μη απαλλαγή ΦΠΑ στις παρακάτω ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Βουλγαρία (.....) και την Κύπρο (.....) λόγω ελλιπούς τεκμηρίωσης της παράδοσης στα ως άνω κ-μ.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται το σύνολο των συναλλαγών (ενδοκοινοτικών παραδόσεων) καθώς και τα δικαιολογητικά (στήλη 7 και 8 του πίνακα) τα οποία είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος προκειμένου να κρίνει εάν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση ή όχι.

Ημ_νία	Μήνας	Παραστατικό	Απολογία	Πίστωση	Έγγραφο VIES	Επιβεβαίωση παράδοσης βάσει VIES	Διόδια	Αποδοχή από έλεγχο	Διαφορά ελέγχου εκροές
08/01/2014	01	.....	.....	141.500,00	ΔΕΛ ΣΤ 1167649 ΕΞ 2014	ΝΑΙ	ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
20/01/2014	01	.....	.....	113.200,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
03/02/2014	02	.....	.....	142.750,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
18/02/2014	02	.....	.....	210.000,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
06/03/2014	03	.....	.....	152.500,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
18/03/2014	03	.....	.....	122.800,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
26/03/2014	03	.....	.....	120.200,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
08/04/2014	04	.....	.....	148.000,00	ΔΕΛ ΣΤ 1002021 ΕΞ 2015	ΝΑΙ	ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
16/04/2014	04	.....	.....	120.000,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
30/04/2014	04	.....	.....	87.900,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
06/05/2014	05	.....	.....	88.500,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
14/05/2014	05	.....	.....	148.250,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
20/05/2014	05	.....	.....	88.500,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
05/06/2014	06	.....	.....	114.400,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
17/06/2014	06	.....	.....	233.600,00	ΔΕΛ ΣΤ 1029056 ΕΞ 2015	ΟΧΙ	ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
24/06/2014	06	.....	.....	151.500,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
08/07/2014	07	.....	.....	151.750,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	151.750,00
15/07/2014	07	.....	.....	154.000,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	154.000,00
23/07/2014	07	.....	.....	304.500,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	304.500,00
31/07/2014	07	.....	.....	303.500,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	303.500,00
03/09/2014	09	.....	.....	245.600,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	245.600,00
10/09/2014	09	.....	.....	152.000,00	ΔΕΛ ΣΤ 1073170 ΕΞ 2015	ΝΑΙ	ΌΧΙ	ΌΧΙ	152.000,00
16/09/2014	09	.....	.....	150.500,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	150.500,00
24/09/2014	09	.....	.....	150.000,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	150.000,00
01/10/2014	10	.....	.....	210.000,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
08/10/2014	10	.....	.....	210.350,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
15/10/2014	10	.....	.....	212.100,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
22/10/2014	10	.....	.....	215.950,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00

30/10/2014	10	.....	.....	90.300,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
05/11/2014	11	.....	.....	116.000,00	ΔΕΛ ΣΤ 1073170 ΕΞ 2015	ΝΑΙ	ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
13/11/2014	11	.....	.....	205.100,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
19/11/2014	11	.....	.....	210.000,00			ΌΧΙ	ΝΑΙ	0,00
02/12/2014	12	.....	.....	213.500,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	213.500,00
10/12/2014	12	.....	.....	216.650,00	ΔΕΛ ΣΤ 1121523 ΕΞ 2015	ΟΧΙ	ΌΧΙ	ΌΧΙ	216.650,00
10/12/2014	12	.....	.....	309.000,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	309.000,00
15/12/2014	12	.....	.....	306.500,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	306.500,00
22/12/2014	12	.....	.....	307.000,00			ΌΧΙ	ΌΧΙ	307.000,00
			Σύνολο (Βουλγαρία)	6.617.900,00					2.964.500,00
Ημ_νία	Μήνας	Παραστατικό	Απολογία	Πίστωση	Έγγραφο VIES	Επιβεβαίωση παράδοσης βάσει VIES	Διόδια	Αποδοχή από έλεγχο	Διαφορά ελέγχου εκροές
20/10/2014	10	.....	.....	202.950,00	ΌΧΙ	ΌΧΙ	ΌΧΙ	ΌΧΙ	202.950,00
13/11/2014	11	.....	.....	98.998,41	ΌΧΙ	ΌΧΙ	ΌΧΙ	ΌΧΙ	98.998,41
			Σύνολο (Κύπρος)	301.948,41					301.948,41
			Σύνολο (Βουλγαρία & Κύπρος)	6.919.848,41					3.266.448,41

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι εσφαλμένα κατέληξε ο έλεγχος στο συμπέρασμα της μη απαλλαγής ΦΠΑ για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από αυτήν προς την εταιρεία με έδρα την Βουλγαρία το διάστημα από 08.07.2014 έως 16.09.2014 και από 02.12.2014 έως και 22.12.2014(σελίδα 102 οικείας έκθεσης ελέγχου) στηριζόμενος **σχεδόν αποκλειστικά** στο γεγονός ότι οι βουλγαρικές αρχές φέρονται να μην επιβεβαιώνουν την παράδοση αγαθών στην έδρα της αγοράστριας εταιρείας, όπως το έπραξαν σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις συναλλαγών, για την απόδειξη της παράδοσης των αγαθών στην Βουλγαρία.

Επειδή εν συνεχεία η προσφεύγουσα εταιρεία και προς επίρρωση των ανωτέρω προσκόμισε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/15-07-2021 υπόμνημά της σύμφωνα με το οποίο προσκομίζει:

-Τις προβολές δηλώσεων INTRASTAT-ΑΦΙΞΕΩΝ των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν προς την ως άνω εταιρεία για του μήνες Ιούλιο, Σεπτέμβριο και Δεκέμβριο 2014, (**ΣΧΕΤΙΚΑ 1**),

-Τα εκδοθέντα τιμολόγια από την Βουλγαρική εταιρεία, για τους μήνες Ιούλιο, Σεπτέμβριο και Δεκέμβριο του 2014, για εμπορεύματα που πωλήθηκαν στην Τουρκία δια εκτελωνισμού μέσω του αεροδρομίου Θεσσαλονίκης (**ΣΧΕΤΙΚΑ 2**),

-Την από 29.06.2021 υπεύθυνη δήλωση της νομίμου εκπροσώπου της ως άνω Βουλγαρικής εταιρείας προς την προσφεύγουσα με την οποία δηλώνει την παραλαβή των εμπορευμάτων από την πλευρά της Βουλγαρικής εταιρείας, τα οποία εμπορεύματα ήταν παραγωγή της προσφεύγουσας με τα σχετικά παραστατικά τιμολόγια των μηνών Ιουλίου, Σεπτεμβρίου και Δεκεμβρίου του 2014. (**ΣΧΕΤΙΚΑ 3**),

-Την με αριθμ...../2016 απόφαση της Διεύθυνσης Ενστάσεων και Φορολογικών Πρακτικών της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων της Βουλγαρίας στην οποία αναφέρεται αναλυτικά η πραγματικότητα των συναλλαγών της με την αγοράστρια Τουρκική εταιρεία. (ΣΧΕΤΙΚΟ 4).

Η προσφεύγουσα με το υπόμνημά της επισημαίνει ότι όλες οι παραδόσεις των εμπορευμάτων (για αυτές που αναγνωρίστηκε η παράδοση στο βουλγαρικό έδαφος από την Ελεγκτική Αρχή και για αυτές που δεν αναγνωρίστηκε) έγιναν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο στην Βουλγαρική εταιρεία ήτοι με ιδιωτικά μέσα της Βουλγαρικής εταιρείας, όπως γίνονταν και σε συναλλαγές προγενέστερων χρήσεων (2012 και 2013) και αποδεικνύονται επίσης και δια μέσου τραπεζικού συστήματος.

Από τον ανωτέρω πίνακα όπως αυτός απεικονίζεται στην σελίδα 102 της οικείας έκθεσης ελέγχου διαπιστώνεται ότι για το σύνολο των παραδόσεων του έτους 2014 δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά διέλευσης διοδίων και στις περιπτώσεις όπου υπήρχε ρητή διαβεβαίωση από την βουλγαρική αρχή σχετικά με την παράδοση των αγαθών στο βουλγαρικό έδαφος, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής ΦΠΑ της ΠΟΛ1201/1999.

Επειδή με το ανωτέρω υπόμνημα η προσφεύγουσα προσκομίζει για πρώτη φορά τις δηλώσεις INTRASTAT-ΑΦΙΞΕΩΝ της Βουλγαρικής Εταιρείας και σχετικά έγγραφα αυτής ως προς τις παραδόσεις της καθώς και την με αριθμ...../2016 Απόφαση της Διεύθυνσης Ενστάσεων και Φορολογικών Πρακτικών της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων, ως προς την κρίση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου ΦΠΑ που είχε πραγματοποιηθεί από την φορολογική αρχή της Βουλγαρίας στην Βουλγαρική Εταιρεία στο έτος 2014, τα οποία αναπέμφθηκαν από την Υπηρεσία μας με την με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής προκειμένου να συνεκτιμηθούν σε συνδυασμό με τις απαντήσεις που δόθηκαν από τις Βουλγαρικές αρχές ως προς την παράδοση των αγαθών με τα παρακάτω έγγραφα (σελίδα οικείας έκθεσης ελέγχου 92-93):

-Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΕΞ2015/04-03-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων/Τμήμα ΣΤ για παραδόσεις εμπορευμάτων που αφορούν την περίοδο 01.07.2014-30.09.2014 για παραδόσεις συνολικής αξίας 1.611.850,00 ευρώ, στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

«Για την περίοδο 01.07.2014-30.09.2014 καταχωρήθηκαν και δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών... Κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα έγγραφα που αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στην Βουλγαρία.... Οι αρμόδιες αρχές δεν επιβεβαιώνουν την φύση της συναλλαγής (παραδόσεις χρυσού)...

Ο φορολογούμενος δήλωσε ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν από τον ιδιοκτήτη με τα οχήματα με αριθμό κυκλοφορίας,, Δεν προσκομίσθηκαν έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν στην Βουλγαρία. Ούτε υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για μετέπειτα μεταφορά τους στην Ελλάδα....

Ο φορολογούμενος δήλωσε ότι τα αγορασθέντα αγαθά αποταμιεύθηκαν σε θυρίδα ασφαλείας στην

Καταβλήθηκε ποσό 1.640.850,00 ευρώ...».

- Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΕΞ2015/18-09-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων/Τμήμα ΣΤ για παραδόσεις εμπορευμάτων που αφορούν την περίοδο 01.12.2014-31.12.2014 συνολικού ποσού 1.352.650,00 ευρώ στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

«Ο Βούλγαρος φορολογούμενος έχει καταχωρήσει στα Βιβλία του και έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την για τον μήνα Δεκέμβριο 2014... Η Βουλγαρική επιχείρηση δεν προσκόμισε παραστατικά που να αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών στην Βουλγαρία.

Σύμφωνα με γραπτές εξηγήσεις του διαχειριστή... τα αγαθά φυλάσσονται σε θυρίδα της Βουλγαρίας-υποκατάστημα Επί του παρόντος δεν υπάρχουν σαφή αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν από το έδαφος της Βουλγαρίας.

Σύμφωνα με γραπτές εξηγήσεις του διαχειριστή τα αγαθά μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στην Βουλγαρία με ιδιωτικό αυτοκίνητο ενός εκ των συνεταίρων -του-με αριθμ. κυκλοφορίας Δεν υπάρχουν αποδείξεις ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν στην Βουλγαρία...».

Επειδή η ελεγκτική αρχή με το με αριθμ. πρωτ...../03-09-2021 έγγραφό της διαβίβασε στην Υπηρεσία μας το σχετικό πόρισμα επί της ανωτέρω Πράξης Αναπομπής στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

«3. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Όσον αφορά το υπ. αριθ. 1 ανωτέρω (ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/15-07-2021 υπόμνημα της ελεγχόμενης) επαναλαμβάνεται ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι η ευθύνη μεταφοράς των εμπορευμάτων σε βουλγάρικο έδαφος βαρύνει την αγοράστρια επιχείρηση, καθώς επίσης και ότι οι συναλλαγές αγοραπωλησίας χρυσού πραγματοποιήθηκαν μέσω του τραπεζικού συστήματος. Επισημαίνεται ότι πέραν της επιγραμματικής αναφοράς των νέων στοιχείων που προσκομίζονται, δεν περιλαμβάνεται απολύτως κανένα επιχείρημα ή σκεπτικό σχετικά με τη συσχέτιση των νέων στοιχείων με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου, όπως περιλαμβάνονται στην Έκθεση Ελέγχου.

Όσον αφορά το υπ. αριθ. 2 ανωτέρω (ΣΧΕΤΙΚΟ 1) προσκομίστηκαν ανεπίσημες μεταφράσεις από τη βουλγαρική γλώσσα, των δηλώσεων INTPRATAT – ΑΦΙΞΕΩΝ που υποβλήθηκαν από την αγοράστρια βουλγαρική επιχείρηση, σχετικά με τις πωλήσεις χρυσού που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη. Επίσης προσκομίστηκαν οι δηλώσεις INTPRATAT - ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ, που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη. Ειδικότερα, οι υποβληθείσες δηλώσεις INTPRATAT- ΑΦΙΞΕΩΝ από τη βουλγάρική επιχείρηση αποτελούν νέο στοιχείο που τίθεται υπόψη του φορολογικού ελέγχου. Παρόλα αυτά, το πληροφοριακό περιεχόμενο των συγκεκριμένων δηλώσεων της βουλγάρικης επιχείρησης δεν είναι καινούριο, αλλά έχει ήδη τεθεί υπόψη του φορολογικού ελέγχου και έχει ήδη συνεκτιμηθεί. Πιο συγκεκριμένα, οι απαντήσεις των βουλγαρικών φορολογικών Αρχών στα αιτήματα ελέγχου αυθεντικότητας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ΦΑΕ Αθηνών, μεταξύ των άλλων αναφέρουν ρητά ότι η βουλγάρική επιχείρηση έχει καταχωρήσει τις σχετικές συναλλαγές στα λογιστικά βιβλία και έχει δηλώσει τις σχετικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Επίσης, ο έλεγχος έχει ήδη συνεκτιμήσει την υπ αριθ. από 23.9.2015 Έκθεση Αναθεώρησης της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων της Βουλγαρίας (βλέπε σελ 119 Έκθεσης Ελέγχου), όπου επιβεβαιώνεται η φορολογική συμμόρφωση της βουλγάρικης επιχείρησης, σε

σχέση με τις απαιτήσεις του νόμου για υποβολή δηλώσεων ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Αντίθετα, οι δηλώσεις ΙΝΤΡΑΣΤΑΤ- ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ της ελεγχόμενης δεν αποτελούν νέο στοιχείο, καθώς ο φορολογικός έλεγχος προέβη σε έλεγχο του συνόλου των δηλώσεων που υποβλήθηκαν, στο πλαίσιο των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ 1124/2015 (βλέπε σελ. 18 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ).

Όσον αφορά το υπ. αριθ. 3 ανωτέρω (ΣΧΕΤΙΚΟ 2) προσκομίστηκαν τιμολόγια πωλήσεων χρυσού προς την Τουρκία, έκδοσης της βουλγαρικής επιχείρησης. Επίσης προσκομίστηκαν αποσπάσματα των διασαφήσεων εξαγωγής των εν λόγω εμπορευμάτων από το τελωνείο Θεσσαλονίκης. Τα εν λόγω παραστατικά αποτελούν νέο στοιχείο που τίθεται υπόψη του φορολογικού ελέγχου. Παρόλα αυτά ο φορολογικός έλεγχος έχει ήδη γνώση των εν λόγω στοιχείων καθώς έχουν περιληφθεί στις απαντήσεις των βουλγαρικών φορολογικών Αρχών στα αιτήματα ελέγχου αυθεντικότητας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ΦΑΕ Αθηνών. Πιο συγκεκριμένα, ο φορολογικός έλεγχος έχει ήδη συνεκτιμήσει τα στοιχεία Προσωρινών Ελέγχων επιστροφής ΦΠΑ (αριθμός φακέλου - αρχείο σε έγχαρτη μορφή ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) (βλέπε σελ 91 Έκθεση Ελέγχου), μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι διασαφήσεις εξαγωγής του χρυσού στην Τουρκία, από το τελωνείο Θεσσαλονίκης. Επίσης, σημειώνεται ότι στο υπ. αριθ./2020 Υπόμνημα απόψεων της ελεγχόμενης κατά των ευρημάτων του Σημειώματος Διαπιστώσεων, αναφέρεται το εξής ως προς τις εξαγωγές χρυσού:

[...] Το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία εν συνεχεία προέβη σε εξαγωγή και πώληση προϊόντων προς την Τουρκία μέσω Ελληνικού Τελωνείου, ουδόλως αποδεικνύει ή μπορεί να αποδείξει την μη παράδοση των δικών μας εμπορευμάτων προς αυτήν στο έδαφός της. Σημειωτέον, ότι όπως αναφέρεται και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων (βλ. σελ. 93-94), κατά τον έλεγχο των εξαγωγών από το Β Τελωνείο Θεσσαλονίκης, δεν διαπιστώθηκαν ελεγκτικά ευρήματα. Περαιτέρω, σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία η παράδοση συντελείται όταν το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παράδοσης και η διαδικασία ελέγχου θα πρέπει να παρακολουθείται με γνώμονα αφενός τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και αφετέρου την μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

- Από την συνδυαστική επισκόπηση των πωλήσεών μας προς την εταιρεία, με τις πωλήσεις – εξαγωγές της εν λόγω εταιρείας προς την Τουρκία (βλ. την ανωτέρω Έκθεση Αναθεώρησης), προκύπτει σαφώς ότι δεν υφίσταται περίπτωση πώλησης μέσω του Ελληνικού Τελωνείου των ίδιων αγαθών που είχαν αγορασθεί από εμάς, δεδομένου ότι δεν υφίσταται, αν μη τι άλλο, σύμπτωση ημερομηνιών αγορών – πωλήσεων. [...].

Δεδομένης της απουσίας νεώτερου σκεπτικού στο υπ. αριθ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/15-07-2021 υπόμνημα της ελεγχόμενης βάσει του οποίου εκδόθηκε η πράξη αναπομπής, ως προς την αξιοποίηση του ΣΧΕΤΙΚΟΥ 2, λαμβάνοντας υπόψη τους ανωτέρω ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επί των προσωρινών αποτελεσμάτων για το εν λόγω ζήτημα, και λόγω του γεγονότος ότι τα εν λόγω στοιχεία έχουν ήδη συνεκτιμηθεί από τον φορολογικό έλεγχο, τα προσκομιζόμενα παραστατικά δεν αποτελούν νέο πληροφοριακό περιεχόμενο προς συνεκτίμηση.

Όσον αφορά το υπ. αριθ. 4 ανωτέρω (ΣΧΕΤΙΚΟ 3) προσκομίστηκαν υπεύθυνες δηλώσεις της

βουλγάρικης επιχείρησης όπου βεβαιώνεται ότι τα εμπορεύματα έχουν παραληφθεί στις εγκαταστάσεις της στην Βουλγαρία, για κάθε τιμολόγιο πώλησης ξεχωριστά. Επίσης προσκομίστηκαν τα τιμολόγια πώλησης, έκδοσης της ελεγχόμενης, συνοδευόμενα από στοιχεία ταυτοπροσωπίας, αποδεικτικά διοδίων και τις υπεύθυνες δηλώσεις του ιδιώτη μεταφορέα που ανέλαβε τη διακομιδή τους στη Βουλγαρία. Όσον αφορά τις υπεύθυνες δηλώσεις της βουλγάρικης επιχείρησης, αποτελούν νέο στοιχείο που τίθεται υπόψη του φορολογικού ελέγχου. Όσον αφορά τα υπόλοιπα παραστατικά διακίνησης των εμπορευμάτων (αποδείξεις διοδίων, στοιχεία ταυτοπροσωπίας, τιμολόγια πώλησης, υπεύθυνες δηλώσεις μεταφορέα) έχουν ήδη τεθεί υπόψη του ελέγχου και έχουν ληφθεί υπόψη (βλέπε σελ 79 – 89 Έκθεσης Ελέγχου).

Όσον αφορά το υπ. αριθ. 5 ανωτέρω (ΣΧΕΤΙΚΟ 4) προσκομίστηκε ανεπίσημη μετάφραση 9 σελίδων της υπ. αριθ./2016 απόφασης των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας επί υποβληθείσας ένστασης της βουλγάρικης επιχείρησης. Αποτελεί νέο στοιχείο που τίθεται υπόψη του φορολογικού ελέγχου. Από το περιεχόμενο της ανεπίσημης μετάφρασης προκύπτει ότι αφορά το διάστημα Νοεμβρίου – Δεκεμβρίου του 2014, όπου οι φορολογικές Αρχές της Βουλγαρίας επέβαλαν ΦΠΑ στις εξαγωγές που πραγματοποίησε η βουλγάρικη επιχείρηση στην Τουρκία μέσω του ελληνικού τελωνείου και σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην Ελλάδα. Βασικό σκεπτικό του ελεγκτικού πορίσματος ήταν ότι δεν προσκομίστηκαν παραστατικά μεταφοράς του χρυσού από τη Βουλγαρία στην Ελλάδα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εξαγωγή ή η ενδοκοινοτική παράδοση. Επίσης οι βουλγάρικες φορολογικές Αρχές, στο πλαίσιο ελέγχου της πραγματοποίησης των εξαγωγών προς Τουρκία, επισημαίνουν ότι η βουλγάρικη επιχείρηση δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής

[...] Σύμφωνα με τη διευκρίνιση της εταιρίας, ο χρυσός μεταφέρεται από την Βουλγαρία στην Ελλάδα με ιδιωτικό μέσο μεταφοράς από κάποιο από τους εταίρους. Αναλογικά η ελεγκτική αρχή συμπεραίνει ότι η δεν διαθέτει έγκυρα μεταφορικά έγγραφα ενώ δεν είναι καταχωρημένη στα μητρώα ΦΠΑ στην Ελλάδα [...].

Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω σκεπτικό οι βουλγαρικές φορολογικές Αρχές αποφάσισαν ότι οι εν λόγω πωλήσεις της βουλγάρικης επιχείρησης υπάγονται σε ΦΠΑ καθώς δεν τεκμηριώθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων για τη διαδρομή Βουλγαρία > Ελλάδα.

Η βουλγάρικη επιχείρηση υπέβαλλε ένσταση κατά των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, στην αρμόδια Διεύθυνση Ενστάσεων και Φορολογικών Πρακτικών στην Βουλγαρία. Σύμφωνα με το πόρισμα επί της ένστασης, η βουλγάρικη επιχείρηση δικαιώθηκε, δηλαδή δεν υπήχθησαν σε ΦΠΑ οι πωλήσεις της προς Ελλάδα και Τουρκία, υπό το σκεπτικό ότι αποτελούν συναλλαγές επενδυτικού χρυσού. Δεδομένου ότι οι σχετικές διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπουν μη υπαγωγή σε ΦΠΑ των δραστηριοτήτων παρασκευής και εμπορίας επενδυτικού χρυσού, τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου περί μη τεκμηρίωσης της παράδοσης των εμπορευμάτων κρίθηκαν μη σχετικά με τις εν λόγω συναλλαγές. Πιο συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής

[...] Σχετικά με όλα τα προαναφερθέντα, ακόμη και αν δεχτούμε τα επιχειρήματα της ελεγκτικής αρχής, ότι δηλ. ο τόπος πραγματοποίησης είναι το έδαφος της χώρας διότι το υπό έλεγχο πρόσωπο δε διαθέτει

τα έγγραφα που αναφέρονται στο υπ αριθ. 45 του Κανονισμού Εφαρμογής του Ν. περί ΦΠΑ και ο παραλήπτης των εμπορευμάτων δεν έχει έγκυρο ΑΦΜ κατά τη στιγμή των συναλλαγών, αυτό κάνει τις συναλλαγές φορολογητέες. Ο χαρακτήρας των παραδόσεων που είναι πώληση επενδυτικού χρυσού και η απαλλαγή του από το ΦΠΑ δεν εξαρτώνται από τα μέρη των συναλλαγών. Μάλιστα, στις διατάξεις του κεφαλαίου 19 του Ν. περί του ΦΠΑ τα δύο μέρη των συναλλαγών δεν αναφέρονται καθόλου. Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω η αρμόδια αρχή κρίνει τη απόφαση φορολογικού ελέγχου μη σύνομη στο προσβαλλόμενο μέρος της και ως εκ τούτου πρέπει να αναιρεθεί ως προς τις εξής φορολογικές περιόδους: Νοέμβριος 2014 και Δεκέμβριος 2014 [...].

4. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΛΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Όσον αφορά στο ΣΧΕΤΙΚΟ 1 έχει ήδη ληφθεί υπόψη στην Έκθεση Ελέγχου.

Όσον αφορά στο ΣΧΕΤΙΚΟ 2 έχει ήδη ληφθεί υπόψη στην Έκθεση Ελέγχου.

Όσον αφορά στο ΣΧΕΤΙΚΟ 3, τα τιμολόγια πώλησης, έκδοσης της ελεγχόμενης, συνοδευόμενα από στοιχεία ταυτοπροσωπίας, αποδεικτικά διοδίων και τις υπεύθυνες δηλώσεις του ιδιώτη μεταφορέα που ανέλαβε τη διακομιδή τους στη Βουλγαρία, έχει ήδη ληφθεί υπόψη στην Έκθεση Ελέγχου. Επίσης, οι υπεύθυνες δηλώσεις της βουλγάρικης επιχείρησης αποτελούν νέο στοιχείο. Παρόλα αυτά, επισημαίνεται ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης καθορίζονται βάσει της ΠΟΛ 1201/1999, όπου δεν γίνεται αναφορά για την αποδεικτική ισχύ των υπεύθυνων δηλώσεων του αλλοδαπού αγοραστή - πελάτη. Συνεπώς τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προσθέτουν τεκμηρίωση στην εκπλήρωση των παραδόσεων υπό το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο.

Όσον αφορά στο ΣΧΕΤΙΚΟ 4, η ανεπίσημη μετάφραση της απόφασης επί της ένστασης της βουλγάρικης επιχείρησης αποτελεί νέο στοιχείο. Πρόκειται για την υπ. αριθ. 681/25-04-2016 απόφασης της Διεύθυνσης Ενστάσεων και Φορολογικών Πρακτικών της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων της Βουλγαρίας. Από το περιεχόμενο της απόφασης διαπιστώνεται ότι

α) το πόρισμα της αρμόδιας Υπηρεσίας αφορά ελεγκτικά ευρήματα της περιόδου Νοέμβριος – Δεκέμβριος του 2014,

β) ο φορολογικός έλεγχος στη Βουλγαρία απέρριψε τις εξαγωγές και παραδόσεις υπό το σκεπτικό ότι δεν αποδείχτηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων στη διαδρομή Βουλγαρία > Ελλάδα. Τα ευρήματα αυτά ενισχύουν τη θέση της Έκθεσης Ελέγχου για την, όπου οι εξαγωγές της βουλγάρικης επιχείρησης προς Τουρκία πραγματοποιήθηκαν υπό το πλαίσιο της ΠΟΛ 1167/2013, δηλαδή 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,

γ) η τελική θέση της βουλγάρικης φορολογικής Αρχής (Διεύθυνσης Ενστάσεων και Φορολογικών Πρακτικών) επί του πορίσματος του φορολογικού ελέγχου εκδόθηκε προς την κατεύθυνση της μη υπαγωγής των επίμαχων συναλλαγών, της βουλγάρικης επιχείρησης, σε ΦΠΑ καθώς αφορούν συναλλαγές σε επενδυτικό χρυσό, και ως εκ τούτου αποτελεί δραστηριότητα που απαλλάσσεται του ΦΠΑ, η δε απαλλαγή δεν σχετίζεται με την παράδοση των εμπορευμάτων,

δ) στην 3^η σελίδα της ανεπίσημης μετάφρασης (ΣΧΕΤΙΚΟ 4), όπως προσκομίστηκε, γίνεται αναφορά για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της βουλγαρικής επιχείρησης. Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής σχετικά [...] Ως προς τις παραδόσεις που παρελήφθησαν Επίσης δηλώθηκε ενδοκοινοτική απόκτηση από προμηθευτές την ελληνική εταιρία με ΑΦΜ Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη της Έκθεσης φορολογικού ελέγχου, σε αυτό το μέρος δεν υπάρχουν διορθώσεις σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις. [...].

Όσον αφορά τις ανωτέρω διαπιστώσεις επί της προσκομισθείσας ανεπίσημης μετάφρασης (ΣΧΕΤΙΚΟ 4) επισημαίνεται ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης καθορίζονται βάσει της ΠΟΛ 1201/1999, όπου δεν γίνεται αναφορά για την αποδεικτική ισχύ των δικαστικών αποφάσεων της αλλοδαπής. Συνεπώς τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προσθέτουν τεκμηρίωση στην εκπλήρωση των παραδόσεων υπό το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο. Εξάλλου, η τελική θέση της βουλγαρικής φορολογικής Αρχής, περί μη υπαγωγής των συναλλαγών σε ΦΠΑ καθώς αφορούν επενδυτικό χρυσό, δεν σχετίζεται με το σκεπτικό της Έκθεσης Ελέγχου. Οι πωλήσεις της προς την βουλγαρική επιχείρηση δεν διενεργήθηκαν υπό το πρίσμα διατάξεων του επενδυτικού χρυσού, καθώς δεν προκύπτει αντίστοιχη δραστηριότητα της ελεγχόμενης σε ΚΑΔ, ούτε τέθηκαν υπόψη του ελέγχου οι σχετικές ειδικές δηλώσεις συναλλαγών σε επενδυτικό χρυσό βάσει της ΠΟΛ 1193/2002 και του αρ. 47 ν. 2859/2002.

Ειδικά για το ανωτέρω (δ) απαιτούνται περαιτέρω ενέργειες προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η εν λόγω αναφορά περί μη ύπαρξης ελεγκτικών ευρημάτων, από τις φορολογικές Αρχές της αλλοδαπής, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της βουλγαρικής επιχείρησης, ήτοι τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της, αποτελεί ουσιώδη διαφοροποίηση σε σχέση με την υπ. αριθ. ΔΕΛΣΤ1121523ΕΞ2015/18-09-2015 απάντηση VIES των βουλγαρικών φορολογικών Αρχών, η οποία συνεκτιμήθηκε για τον προσδιορισμό της υπ. αριθ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ

Ο φορολογικός έλεγχος εξετάζοντας τα προσκομισθέντα στοιχεία καταλήγει ότι πρόκειται για περιπτώσεις που α) έχουν ήδη ληφθεί υπόψη (ΣΧΕΤΙΚΟ 1 & 2), β) δεν περιλαμβάνονται στις προβλέψεις του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου (ΣΧΕΤΙΚΟ 3 & 4), και γ) είτε δεν σχετίζονται με το σκεπτικό της Έκθεσης Ελέγχου (ΣΧΕΤΙΚΟ 4), όπως έχει ήδη αναλυθεί, είτε απαιτούν περαιτέρω ενέργειες.

Ως εκ τούτου σας επιστρέφεται το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων για αξιολόγηση από την Υπηρεσία σας.».

Επειδή στο ανωτέρω πόρισμα η ελεγκτική αρχή για συγκεκριμένα προσκομισθέντα στοιχεία δεν διατύπωσε συμπέρασμα αλλά ανέφερε ότι «απαιτούνται περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες» Δεδομένου ότι: α) από προγενέστερες διασταυρώσεις VIES για παραδόσεις της προσφεύγουσας προς την βουλγαρική εταιρεία ετών 2012, 2013 και 2014 (πλην των συναλλαγών για το χρονικό διάστημα Ιουλίου-Σεπτεμβρίου και Δεκεμβρίου 2014) που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο επιστροφής ΦΠΑ, οι βουλγαρικές αρχές ως προς την Βουλγαρική εταιρεία κατά τον χρόνο έκδοσης των απαντήσεών τους βεβαίωναν τα εξής:

- Η Βουλγαρική επιχείρηση είναι υπαρκτή και ενεργή επιχείρηση
- Η επιχείρηση αγοράζει πολύτιμα μέταλλα (χρυσό και ασήμι). Τα αγαθά φυλάσσονται σε χρηματοκιβώτιο.
- Δεν υπάρχουν πληροφορίες για profile επικινδυνότητας της Βουλγαρικής Επιχείρησης.
- Τα αγαθά παρελήφθησαν από την Βουλγαρική επιχείρηση στην διεύθυνση
- Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε απευθείας από τον ιδιοκτήτη (της Βουλγαρικής Επιχείρησης)... Ο διαχειριστής της Βουλγαρικής επιχείρησης δήλωσε ότι μεταφέρει το χρυσό κρυφά και λόγω της ιδιαίτερης φύσης των συναλλαγών η μεταφορά δεν πραγματοποιείται με το συνήθη τρόπο...
- Οι παραγγελίες δόθηκαν τηλεφωνικά... και οι συναλλαγές καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Τιμολογήθηκε και καταβλήθηκε ποσό
- Υπάρχει πιστοποιητικό εγγραφής για την άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας εκδοθέν από το Υπουργείο Οικονομικών Βουλγαρίας από το οποίο προκύπτει η καταχώρησή της ως οντότητα που δικαιούται να διενεργεί συναλλαγές με πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμους λίθους. Η επιχείρηση αγοράζει πολύτιμα μέταλλα (χρυσό ασήμι) και χρυσά νομίσματα από την Ελλάδα και την Γερμανία και τα πουλά στην Ελλάδα και στην Τουρκία.

Σημειώνεται ότι στο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΛΣΤ1073170ΕΞ2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων/Τμήμα ΣΤ για παραδόσεις εμπορευμάτων που αφορούν την περίοδο Οκτωβρίου- Νοεμβρίου 2014 συνολικής αξίας 1.469.800 ευρώ οι βουλγαρικές αρχές βεβαιώνουν την παράδοση των αγαθών στο βουλγαρικό έδαφος αναφέροντας συγκεκριμένα:

«Μεταφορικά έγγραφα δεν προσκομίσθηκαν από τον φορολογούμενο. Σύμφωνα με τις γραπτές εξηγήσεις που δόθηκαν προκύπτει σαφώς ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν με το προσωπικό όχημα με αριθμό κυκλοφορίας ενός από τους συνεργάτες της επιχείρησης και παραδόθηκαν στις εγκαταστάσεις στην πόλη"

β)για τις συγκεκριμένες συναλλαγές από τον κρίση έλεγχο δεν αμφισβητείται η φύση (παραδόσεις χρυσού) και η πραγματοποίησή τους (υφίστανται τιμολόγια- σχετικές βεβαιώσεις της αγοράστριας εταιρείας καθώς και σχετικά έγγραφα εξόφλησης αυτών),

γ)σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο τρόπος μεταφοράς του εμπορεύματος των συγκεκριμένων συναλλαγών (μεταφορά από τον αγοραστή λόγω του ότι το κόστος μεταφοράς από τρίτο είναι ιδιαίτερα μεγάλο) έχει αλλάξει σε σύγκριση με τις λοιπές συναλλαγές εντός του έτους 2014 και προγενέστερων ετών,

δ)από τα νεότερα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα και αναπέμφθηκαν από την Υπηρεσία μας στην ελεγκτική αρχή προκειμένου να αξιολογηθούν, διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή ως προς την περίπτωση του σχετικού στοιχείου 4 και ειδικότερα ως προς την παρ. δ καταρχήν ότι στο περιεχόμενο της Απόφασης της βουλγαρικής φορολογικής Αρχής (Διεύθυνσης Ενστάσεων και Φορολογικών Πρακτικών) επί του πορίσματος των βουλγαρικών φορολογικών αρχών στην οποία αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι ως προς τις αποκτήσεις από την ελληνική εταιρία με ΑΦΜ δεν υπάρχουν διορθώσεις σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις και σχετικά

ελεγκτικά ευρήματα, γεγονός το οποίο όμως ως ανέφερε και η ελεγκτική αρχή, φαίνεται να αποτελεί ουσιώδη διαφοροποίηση σε σχέση με την υπ. αριθ. ΔΕΛΣΤ1121523ΕΞ2015/18-09-2015 απάντηση VIES των βουλγάρικων φορολογικών Αρχών, η οποία συνεκτιμήθηκε και στην ουσία οδήγησε και στον σχετικό καταλογισμό του ΦΠΑ με την υπ. αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ,

Ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και νόμιμου ερείσματος του πορίσματος ελέγχου της ελεγκτικής αρχής ως προς την απαλλαγή του ΦΠΑ στις ανωτέρω παραδόσεις στηριζόμενο αποκλειστικά στις απαντήσεις της Βουλγαρικής φορολογικής αρχής βασίμως προβάλλεται, καθότι βάσει των ανωτέρω δεδομένων και εξελίξεων δημιουργείται αμφισβήτηση ως προς τον καταλογισμό του φόρου με την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, και η ελεγκτική αρχή λόγω των ανωτέρω δεδομένων της υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 23, 36 και του άρθρου 63 παρ.6 του ν. 4174/2013, και τις σαφείς οδηγίες της Διοίκησης με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», δύναται να προβεί σε νέο έλεγχο και έκδοση νέας πράξης κατόπιν διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεων και διατύπωσης οριστικών συμπερασμάτων ως προς το ανωτέρω θέμα.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Κυπριακή εταιρεία ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν και επισημαίνει ότι το χρονικό διάστημα των πενήντα (50) λεπτών που μεσολάβησε μεταξύ της άφιξης στην Ελλάδα και της αναχώρησης για Κύπρο, τυγχάνει αφενός επαρκές για την ολοκλήρωση μιας τέτοιας συναλλαγής στο αεροδρόμιο, αφετέρου, μια τέτοια κρίση της ελεγκτικής αρχής ουδόλως μπορεί να στηρίξει την μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ιδίως όταν έχουν ήδη προσκομισθεί όλα τα δέοντα στοιχεία και παραστατικά, που αποδεικνύουν την ενδοκοινοτική παράδοση των εμπορευμάτων.

Δεδομένου ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι υφίσταται αμφισβήτηση από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής ως προς την παράδοση των αγαθών παρά τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας και κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν πραγματοποιήθηκε σχετική διοικητική συνδρομή κρίνεται σκόπιμο προκειμένου να υφίσταται επαρκώς και εμπεριστατωμένη αιτιολογία ως προς τον καταλογισμό του φόρου για τις υπό κρίση συναλλαγές όπως η ελεγκτική αρχή προβεί σε περαιτέρω ενέργειες διοικητικής συνδρομής προς τις Κυπριακές φορολογικές αρχές, ως ορίζεται και από τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης ώστε να εξασφαλισθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 64 του ΚΦΔ αιτιολογία προς καταλογισμό του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αμφισβητεί την διαφορά του ΦΠΑ που προσδιορίσθηκε λόγω αδικαιολόγητης φύρας κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος λόγω του γεγονότος ότι για την συγκεκριμένη διαφορά έχει υποβληθεί από την πλευρά της η με αριθμ...../03-03-2021 ενδικοφανής προσφυγή για την οποία ωστόσο η

Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθμ.2706/2021 απορριπτική Απόφαση. Ως εκ τούτου το πόρισμα του ελέγχου κατά το μέρος που αφορά την εν λόγω διαφορά ΦΠΑ δεν τροποποιείται με την παρούσα Απόφαση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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

α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους **2014** βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ

ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.