



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2022

Αριθμός απόφασης: 719

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (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).

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 08-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, περιοχή, κατά της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06-10-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικού έτους 2020, δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έκπτωση φόρου εισροών Φ.Π.Α, συνολικού ποσού 33.907,78 ευρώ, με αποτέλεσμα να μεταβληθεί το αιτούμενο προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ποσό από 25.131,76 ευρώ σε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς καταβολή, ποσού 8.776,02 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 4.388,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 13.164,03 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, βάσει της από 06-10-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01/2020 -31/12/2020, συνεπεία της με αριθ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ./2021 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 20.000,00€, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020.

Η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., χρήσης 2020, της προσφεύγουσας εταιρείας συμπεριλήφθηκαν συναλλαγές αξίας 227.822,07 ευρώ, ως ενδοκοινοτικές, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ενώ δεν τεκμηριώνεται με την ΠΟΛ. 1201/1999, η ενδοκοινοτική παράδοση, με αποτέλεσμα να χαρακτηριστούν οι εν λόγω δηλώσεις ως ανακριβείς.

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη εταιρεία, ηλεκτρονικά στις 02/09/2021, με το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/13, το οποίο κοινοποιήθηκε, μαζί με την οικία πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων τάχθηκε, σύμφωνα με το νόμο, 20ήμερη προθεσμία στην ελεγχόμενη επιχείρηση για να υποβάλει το τελικό της υπόμνημα. Στις 29-09-2021 εμπρόθεσμα, η εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ το με αρ. πρωτοκόλλου υπόμνημά της.

Λαμβάνοντας υπόψη το τελικό υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης και των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ συνέταξε την από 06/10/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και βάσει αυτής εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είναι αόριστη και ασαφής η αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων της και εφαρμογής του νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 28 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/ 19-10-2001) 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 άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

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

«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 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:

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 περιέχονται 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.»

Επειδή, «οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, (όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5^{ης} Ιουλίου 1978), η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν.559/12-3-1977(ΦΕΚ 78 Α').

- Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.
- Τα αγαθά σύμφωνα με την σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6).

Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR.» (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων – έκδοση 2008- Τόμος 3^{ος}, σελ. 2171).

Επειδή, το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης προσδιορίζει τον σκοπό ως ακολούθως: «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δύο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *«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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε

αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976). **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, από τα στοιχεία που υπέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρεία, μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε και στοιχεία που συγκέντρωσε μετά τον έλεγχο κατά τον ισχυρισμό της. Τα στοιχεία αυτά αφενός δεν έχουν ληφθεί υπόψη στην από 29/11/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και αφετέρου αναφέρονται ως ελλείψεις στην από 06/10/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Έλεγχου Φ.Π.Α. Ως προς τα ως άνω στοιχεία, αυτά είναι τα κάτωθι:

- 1) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.721,64€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 2) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.067,88€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,

- 3) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.138,16€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 4) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.097,68€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 5) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 89.185,20€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 6) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.291,60€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 7) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.117,28€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 8) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 20.935,20€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 9) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.368,00€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 10) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.540,40€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 11) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.020,24€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 12) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 54.302,00€ με το σχετικό CMR υπογεγραμμένο από τον αποστολέα, μεταφορά και παραλήπτη,
- 13) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 4.319,40€ με σχετικά CMR και άλλα υποστηρικτικά έγγραφα,
- 14) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.951,52€ το οποίο αφορά, σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας, υπηρεσίες τυποποίησης ελαιολάδου το οποίο ο έλεγχος εσφαλμένος εξέλαβε ως τιμολόγιο πώλησης και απαίτηση CMR, και
- 15) Το υπ' αριθ./2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.020,24€, το οποίο εκδόθηκε εκ παραδρομής, σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας, και ακυρώθηκε με το υπ. αριθ./2021 πιστωτικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.020,24€.

Επειδή, ο έλεγχος των παραπάνω εναπόκεινται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 06/10/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Έλεγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προκύπτει ότι κάποια από τα ως άνω στοιχεία δεν ετέθησαν υπόψη κατά την διάρκεια του έλεγχου με αποτέλεσμα ο έλεγχος λόγω αυτού να απορρίψει τις ενδοκοινοτικές πωλήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, στην από 06/10/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Έλεγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, στην οποία βασίστηκε η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., προκύπτει ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ απευθύνθηκε στην Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α. με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2021 έγγραφό της, με το οποίο ζητήθηκαν περαιτέρω στοιχεία για τις συναλλαγές που ελέγχθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες.

Επειδή, στην από 06/10/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Έλεγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ δεν αναφέρει ότι έλαβε και αξιοποίησε την απάντηση της Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α. ως προς την διασταύρωση και την επαλήθευση των συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας που ελέγχθηκαν από την ίδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε υποθετικές - ελλιπείς διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική και πλήρη εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

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

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

α) ...,

β) ..,

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ.1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./08-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την **ακύρωση**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

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 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.