



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 15/12/2022

Αριθμός απόφασης: **3959**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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,
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό /24.06.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό /24.06.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 31/12/2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /24.06.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/09/2018– 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 4.849,15 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 2.424,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.273,73 €, ενώ προσδιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 84.414,83 €, αντί του 90.746,98 € βάσει δήλωσης, ήτοι μειώθηκε κατά 6.332,15 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν αφενός οι φορολογητέες εισροές στο ποσό των 1.537.038,02 €, έναντι του δηλωθέντος 1.540.323,64 €, ήτοι προέκυψε διαφορά 3.285,62 €, καθώς πρόκειται για δαπάνες του άρθρου 30§4 του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και αφετέρου οι φορολογητέες εκροές στο ποσό των 636.969,49 €, έναντι του δηλωθέντος 593.596,51 €, ήτοι προστέθηκε στις δηλωθείσες ποσό 43.372,98 €, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των υπ' αριθ. /02.10.2018 και D /17.12.2018 Τιμολογίων Δ.Α., καθόσον δεν προέκυψε η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και θεωρήθηκε ότι αυτά διατέθηκαν στην Ελλάδα σε φορολογητέες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμα, εσφαλμένα, αβάσιμα, με εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κατά εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών η διενεργούσα τον έλεγχο φορολογική αρχή του καταλόγισε το ποσό των 7.273,73 € καθόσον από το σύνολο των εγγράφων που προσκόμισε αποδείχτηκε ότι σύννομα προέβη στην πώληση 19 τεμαχίων (επαγγελματικά δώρα), αξίας 1.000,00 € ανά τεμάχιο στην εταιρεία και ενός στην εταιρεία Τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης συσχετίζονται πλήρως με τα συγκεκριμένα Δελτία. Για τις μεταφορές των εμπορευμάτων σε χώρες της Ε.Ε. εκδίδεται συγκεκριμένου είδους απόδειξη και τα ΕΛΤΑ δεν δίνουν απαντήσεις για τα συστημένα όταν έχουν περάσει έξι μήνες από την αποστολή.
2. Μη νόμιμα, εσφαλμένα και αναιτιολόγητα η διενεργούσα τον έλεγχο φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. καθώς οι μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση δαπάνες είναι άμεσα παραγωγικές και δεκτικές σύννομου συνυπολογισμού προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αφού έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα και δη παραγωγικό.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 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 την παρ. 1 του άρθρου 5 του ανωτέρω νομοθετήματος:

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

Επειδή στο άρθρο 16 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 στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (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):

«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 το άρθρο 13 «Τόπος παράδοσης αγαθών» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35/ 16-02-2005):

«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)...

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 την ΠΟΛ. 1106/1999, με θέμα «Διευκρινήσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών»:

«Μετά από ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με το πιο πάνω θέμα και επειδή πληροφορηθήκαμε ότι δημιουργούνται προβλήματα κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιούν Ελληνικές επιχειρήσεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. προς επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών επίσης υποκείμενες στο Φ.Π.Α. στη χώρα τους και προκειμένου να εφαρμοστούν ομοιόμορφα οι διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 3 του άρθρου 7 και περίπτωση α της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 1642/86 όπως ισχύει σε συνδυασμό με τις διατάξεις του σημείου Α του άρθρου 28γ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6ης οδηγίας Φ.Π.Α.) θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και κατ' επέκταση η έκδοση από τον Έλληνα πωλητή τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. είναι:

1. η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

2. η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο Έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/Φ.Π.Α. είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω FAX) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Δ/νση Φ.Π.Α. Τμήμα Δ' (VIES) στα τηλέφωνα: 3646227 ή 2616754 και Fax: 3616216 ή 3637103 και 3637156.

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 Φ.Π.Α., 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 αυτ/του) 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 αυτ/του, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτ/το 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 δυνατόν να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α.

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 Δ.Ο.Υ. ώστε:

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν την συναλλαγή. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, να ελεγχθούν ΑΜΕΣΑ προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν, από τις Δ.Ο.Υ., επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/91 ΑΥΟ ή της ΠΟΛ. 1185/88 ΑΥΟ) 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 ΑΜΕΣΑ στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατόν, στο τμήμα Δ (V.I.E.S.) της 14ης Δ/νσης Φ.Π.Α. με FAX (3616216 ή 3637103) 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. 1262/93 ΑΥΟ και αγοράζουν χωρίς Φ.Π.Α. πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κλπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτα μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που βάσει της απόφασης αυτής μπορούν να αγοράζουν χωρίς Φ.Π.Α., 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 περίπτωσης (ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 1642/86, 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 αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ ΠΟΛ. 1281/6.11.1998 ΕΔΥΟ 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, επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999, η οποία είναι σχετική με την ανωτέρω εγκύκλιο:

«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.

γα. Μεταφορά με δημοσίας 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. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

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 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 σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:

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 περιέχονται 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, αποκείται 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, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 του ν.559/1977 «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (Ο.Μ.Κ) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78/ 12-03-1977):

«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 αποστολέας 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, συμπληρωματικά χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσαι από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).

- ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπές διατυπώσεις.
- κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιαδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.
2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσης το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:
- α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.
- β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολέυς αναλαμβάνει να πληρώσῃ. 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 συντελεσθῇ ἡ μεταφορά. ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.
3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν ἕτερον στοιχείον το οποίον ἤθελον κρίνει χρήσιμον.»

Επειδή στο άρθρο 30§§1 και 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθῇ ἡ παράδοση αγαθών και ἡ παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και ἡ εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ἡ ἔκπτωση αὐτή παρέχεται κατὰ το μέρος που τα αγαθὰ και οἱ υπηρεσίαι χρησιμοποιούνται για τὴν πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικὰ για τα ἀκίνητα που ἔχουν υπαχθεῖ σε καθεστὼς αναστολῆς τῆς παραγράφου 4α τοῦ ἀρθροῦ 6, τὸ δικαίωμα ἔκπτωσης τοῦ φόρου εισροῶν, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τὴν παράγραφο 7 τοῦ ἀρθροῦ 31, αναστέλλεται καθ' ὅλη τὴ διάρκεια τῆς περιόδου τῆς παραγράφου 4α τοῦ ἀρθροῦ 6. Ειδικὰ, για τα αγαθὰ επένδυσης, τὸ δικαίωμα ἔκπτωσης κρίνεται οριστικὰ κατὰ τὸ χρόνο ἑναρξης χρησιμοποίησης τῶν αγαθῶν αὐτῶν. Στην περίπτωση που αγαθὰ επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τοὺς σκοποὺς τῶν δραστηριοτήτων τοῦ υποκειμένου στο φόρο, ὅσο και για ἰδιωτικὴ χρῆση τοῦ ἰδιοῦ ἢ τοῦ προσωπικοῦ τοῦ, ἢ, γενικότερα για σκοποὺς ἄλλους ἀπὸ τῆς ἐπιχείρησης, ὁ Φ.Π.Α. που βαρύνει τὶς δαπάνες που συνδέονται με τὰ επενδυτικὰ αὐτὰ αγαθὰ ἐκπίπτει μόνο κατ' ἀναλογία τοῦ ποσοστοῦ τῆς χρησιμοποίησής τοὺς για τοὺς σκοποὺς τῶν δραστηριοτήτων τῆς ἐπιχείρησης. Οἱ μεταβολὲς στὴν ἀναλογία χρῆσης τῶν αγαθῶν επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εἰσάφιο λαμβάνονται ὑπόψη ὑπὸ τοὺς ὅρους που προβλέπονται στα ἀρθρα 31 και 33.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα ἔκπτωσης τοῦ φόρου με τὸν οποίο ἔχουν επιβαρυνθῇ οἱ δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγῆς ἢ ενδοκοινοτικῆς ἀπόκτησης καπινοβιομηχανιῶν προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

« 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. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. ...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

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

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της/26.01.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επ' αφορμή της υπ' αριθ./2020 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/05/2020- 31/05/2020, ποσού 136.204,34 €.

Επειδή διενεργήθηκε έλεγχος απαλλαγής Φ.Π.Α. στην εξαγωγή αγαθών και στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, από τον οποίο προέκυψαν τα εξής:

1. Ως προς τα υπ' αριθ. 45/22.07.2019, 29/30.04.2019 και 30/16.05.2019 Τιμολόγια- Δ.Α. ο έλεγχος έκρινε ότι αποδεικνύεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά η εξαγωγή των αγαθών στο HONG KONG.
2. Ως προς τα υπ' αριθ. 12/19.02.2019, 62/31.12.2018 και 40/28.11.2018 Τιμολόγια- Δ.Α. ο έλεγχος έκρινε ότι αποδεικνύεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά η παράδοση των προϊόντων στη Γερμανία.
3. Ως προς το υπ' αριθ. 1126/02.10.2018 Τιμολόγιο- Δ.Α., αξίας 19.000,00 €, προς την, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών με αριθμό συστημένου στο οποίο αναγράφονται τα εξής:

Πελάτης : Ιδιώτης

02/10/2018

Βάρος : 1,936kg

Προορισμός: ΡΟΥΜΑΝΙΑ

Μέγεθος : Ακανόνιστα

Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δύναται να συσχετιστεί το με αριθμ./02-10-2018 και ώρα έκδοσης 12:52 φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Δ.Α) με το συγκεκριμένο από 02/10/2018 και ώρα 12:29:17 Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών διότι δεν παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το περιεχόμενο αυτού δεν αναφέρεται το όνομα του παραλήπτη, η διεύθυνση του και η παραλαβή από τον αποκτώντα.

4. Ως προς το υπ' αριθ. D49/17.12.2018 Τιμολόγιο- Δ.Α., αξίας 24.372,98 €, προς την, προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών με αριθμό συστημένου στο οποίο αναγράφονται τα εξής:

Πελάτης : Ιδιώτης

17/12/2018

Βάρος : 0,700kg

Προορισμός: ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ

Μέγεθος : Ακανόνιστα

Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δύνатаι να συσχετιστεί το με αριθμ./17.12.2018 φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Δ.Α) με το συγκεκριμένο Δελτίο Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών διότι δεν αναφέρεται το όνομα του παραλήπτη, η διεύθυνση του και η παραλαβή από τον αποκτώντα.

Επειδή, σε αντίθεση με τις συναλλαγές που περιγράφονται στο υπ' αριθ. 2 της ανωτέρω τις οποίες ο έλεγχος αποδέχτηκε, για τις συναλλαγές που περιγράφονται στα υπ' αριθ. 3 και 4, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σαφώς ότι τα αγαθά παρελήφθησαν σε άλλα κράτη- μέλη και ο έλεγχος έκρινε ότι τα επίμαχα προϊόντα διατέθηκαν στην Ελλάδα σε φορολογητέες πράξεις υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 24% και προσέθεσε το συνολικό ποσό των 43.372,98 € στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, καθόσον δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1201/1999 για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α..

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα, εσφαλμένα, αβάσιμα, με εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κατά εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών η διενεργούσα τον έλεγχο φορολογική αρχή του καταλόγισε το ποσό των 7.723,73 € καθόσον από το σύνολο των εγγράφων που προσκόμισε αποδείχτηκε ότι σύννομα προέβη στην πώληση 19 τεμαχίων επαγγελματικών δώρων, αξίας 1.000,00 € ανά τεμάχιο στην εταιρεία και, αξίας 24.372,98 €, στην εταιρεία

Επειδή δεν συνάδει με τη συναλλακτική πρακτική να αποστέλλονται προϊόντα τόσο μεγάλης αξίας με απλό συστημένο και χωρίς ουδεμία ασφάλιση. Ειδικά ως προς, αξίας 24.372,98 €, το οποίο απεστάλη με αριθμό συστημένου, σύμφωνα με πληροφορίες των ΕΛΤΑ ως προς την ιχνηλάτηση LL αναφέρεται ότι τα αντικείμενα αυτά ιχνηλατούνται κατά την παραλαβή τους από τα ΕΛΤΑ και την επίδοσή τους και παραδίδονται από τον διανομέα στη διεύθυνση που αναγράφεται **χωρίς υπογραφή παραλήπτη**.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει πρόσθετα δικαιολογητικά για την πραγματοποίηση των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ενώ τα προσκομισθέντα και στον έλεγχο Δελτία Πώλησης Ταχυδρομικών Υπηρεσιών δεν αναφέρουν πρόσθετες πληροφορίες πέραν όσων αναφέρονται από τον έλεγχο στην οικεία έκθεση.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται τόσο από τις διατάξεις του νόμου όσο και από τις σχετικές οδηγίες έτσι ώστε οι επίμαχες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και κατά συνέπεια απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α..

Επειδή, όπως επικουρικώς, ήταν προς το συμφέρον του προσφεύγοντος να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή ως προς τις εισροές ο Φ.Π.Α. των οποίων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, αναφέρουμε ότι πρόκειται για δαπάνες για τις οποίες ρητά υφίσταται πρόβλεψη περί μη έκπτωσης στο άρθρο 30§4 του κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/06/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ι ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Φορολογική περίοδος 01/09/2018- 31/12/2018:

Φ.Π.Α.:

	Δήλωσης	Ελέγχου/ Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	4.849,15	4.849,15
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.	-	2.424,58	2.424,58
Σύνολο για καταβολή	-	7.273,73	7.273,73
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	90.746,98	84.414,83	6.332,15

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.