



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08.09.2023

Αριθμός απόφασης: 652

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «..... -» με **ΑΦΜ**, κατά: α) της υπ' αρ.**24.02.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου

01.07.2020 – 31.12.2020 β) της υπ' αρ./**24.02.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** και γ) της υπ' αρ.**24.02.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.03.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αρ. ..**04.2023** πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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' αρ.**24.02.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 – 31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προσδιορίσθηκαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές ύψους 83.640,00€ και στις φορολογητέες εισροές ύψους 83.640,00€ από τις οποίες δεν μεταβλήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 31.998,26€

-Με την υπ' αρ.**24.02.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2021– 31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 24.000,00€ κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο βάσει του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 ενδοκοινοτικής παράδοσης για την οποία εκδόθηκε το υπ' αρ.....**02.2021** τιμολόγιο αξίας 100.000,00€, 3.600τμχ φωτοβολταϊκών πλασιών προς τη κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VAT CY, καθώς δεν τεκμηριώθηκε η φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών στην Κύπρο, με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%).

-Με την υπ' αρ.**02.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.03.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 234.744,96€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ύψους 117.372,48€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 352.117,44€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν

πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο βάσει του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για τις πωλήσεις ύψους 2.641.200,00€, για τις οποίες εκδόθηκαν: α) το υπ' αρ...ΣΒα/01.03.2022 τιμολόγιο για την πώληση 6.200τμχ φωτοβολταϊκών πλαισίων αξίας 1.100.500,00€, β) το υπ' αρ..... ΣΒα/07.03.2022 τιμολόγιο για την πώληση 3.720τμχ φωτοβολταϊκών πλαισίων αξίας 660.300,00€ και γ) το υπ' αρ.....Βα/10.03.2022 τιμολόγιο για την πώληση 4.960τμχ φωτοβολταϊκών πλαισίων αξίας 880.400,00€, προς τη ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ με τόπο παράδοσης την Κύπρο, με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%).

Επιπλέον δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 19.614,90€ καθώς και πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 403.528,14€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 21.02.2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.- Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ...

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.28.04.2022 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας ύψους 403.528,14€ με την υποβολή της υπ' αρ....2022 δήλωσης ΦΠΑ του 1^{ου} τριμήνου του 2022.

Ακολουθώντας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ στη προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα, την παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος και έδρα στη, για τη φορολογική περίοδο 01.07.2020 – 31.03.2022, βάσει των διατάξεων του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και ΚΦΔ, δυνάμει της με αρ.12.05.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς: α) τις συναλλαγές ύψους 100.000,00€, για την οποία εκδόθηκε το υπ' αρ...../26.02.2021 τιμολόγιο πώλησης αγαθών προς τη κυπριακή επιχείρηση «.... με ΑΦΜ/VAT CYκαι β) τις συναλλαγές ύψους 2.641.200,00€, για τις οποίες εκδόθηκαν: α) το υπ' αρ...../01.03.2022 τιμολόγιο (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 1.100.500,00€, β) το υπ' αρ.....ΣΒα/07.03.2022 τιμολόγιο (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 660.300,00€ και γ) το υπ' αρ.....ΣΒα/10.03.2022 τιμολόγιο (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 880.400,00€, προς τη ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ καθώς πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους και σε κάθε περίπτωση πραγματοποιήθηκαν εντός τελωνειακής ζώνης.(ΠΟΛ 1026/2016 και 1095/2022 και του άρθρου 25 ν 2859/2000 και ΠΟΛ 1087/2013) και νομίμως απαλλάχθηκαν από τον Φ.Π.Α.

Αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] 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. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.** 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, [...], 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 αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...].** Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά

περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 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, προκειμένου να εκφράσει 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 σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 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, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. »

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)..... 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, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου 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, με το άρθρο 25 του ν 2859/2000 «Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών»

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης,

β) η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

αα) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης,

ββ) να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για τη σύνδεση των εξέδρων αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών των εξέδρων γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης,

γγ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α'), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού,

δδ) να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 3665/87 ως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών.

Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις αα' και ββ' καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις,

γ) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β',

δ) οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση β', με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση,

ε) οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

αα) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

ββ) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από το άρθρο 61, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές. Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων.

Επειδή, με την με αρ. Α.1095/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε με θέμα: Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/ 16.2.2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Θέση μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη: α. Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη. β. Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την ελεύθερη Ζώνη και την ανάλωσή τους στο εσωτερικό της χώρας» - Αναμόρφωση-επικαιροποίηση του κανονιστικού πλαισίου και προσαρμογή της διαδικασίας, ώστε να καθίσταται εφικτή η πλήρης ψηφιοποίησή της ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 Αντικατάσταση των άρθρων 5 έως 8 της ΠΟΛ.1026/2016

Τα άρθρα 5 έως 8 της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/2016 απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αντικαθίστανται ως ακολούθως:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΘΕΣΗ ΕΓΧΩΡΙΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ

Άρθρο 5 Παράδοση εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας

1. Εγχώρια εμπορεύματα τα οποία παραδίδονται σε Ελεύθερη Ζώνη με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις σχετικές διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, για το χρονικό διάστημα παραμονής τους στην Ελεύθερη Ζώνη.

2. Για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. κατά την παράδοση εγχώριων αγαθών που τίθενται σε Ελεύθερη Ζώνη, υποβάλλεται Δελτίο εισόδου εγχώριων εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη στην Ελεύθερη Ζώνη επιχείρηση,

σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος Ι, προς το αρμόδιο τελωνείο ελέγχου, μέσω του υποσυστήματος εισαγωγών του ICISnet. Με την αποδοχή του Δελτίου Εισόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη από το τελωνείο ελέγχου, αποδίδεται MRN και το Δελτίο οριστικοποιείται.[..]

3. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής απαιτείται να διαθέτει:

α. έγγραφο μεταφοράς

β. Δελτίο Εισόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη το οποίο υποβλήθηκε από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη στην Ελεύθερη Ζώνη επιχείρηση, στο τελωνείο ελέγχου μέσω του συστήματος ICISnet και έλαβε MRN στο οποίο αναγράφεται ο σχετικός αριθμός καταχώρησης του εμπορεύματος στη λογιστική αποθήκης ΑΚΛΑ

γ. τιμολόγιο πώλησης το οποίο φέρει τη ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ- ΆΡΘΡΟ 25- ΠΟΛ 1026/16».

Άρθρο 6

.....1. Εξαγωγή εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. ή εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών.

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. ή για εφοδιασμό, υποβάλλεται ΕΔΕ εξαγωγής κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα στο οποίο δηλώνεται το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων με απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας το οποίο εκδίδεται από τον πωλητή -εξαγωγέα.

β. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής -εξαγωγέας τηρεί στο αρχείο του:

- (i) το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων προς εξαγωγή,
- (ii) το έγγραφο μεταφοράς,
- (iii) το ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» για την επιβεβαίωση εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε.
- (iv) τα αποδεικτικά της μεσολαβούσας τράπεζας.

2. Παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων που έχουν παραληφθεί με απαλλαγή από Φ.Π.Α., από την ελεύθερη ζώνη με σκοπό την παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. απαιτείται υποβολή του ανωτέρω «Δελτίου Εξόδου Εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη», στο οποίο επισυνάπτονται τα ακόλουθα έγγραφα:

- (i) έγγραφο μεταφοράς,
 - (ii) τιμολόγιο πώλησης σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος.
- β. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο τηρεί στο αρχείο του:
- (i) το τιμολόγιο πώλησης προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος,
 - (ii) τους Ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων,
 - (iii) το δελτίο εξόδου εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη που υποβλήθηκε από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη επιχείρηση στο τελωνείο ελέγχου μέσω του συστήματος ICISnet και έλαβε MRN,
 - (iv) τα στοιχεία που αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών, όπως προβλέπονται από τον Εκτελεστικό Κανονισμό 2018/1912.

3. Θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό τη θέση τους σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός.

β. Για τη βεβαίωση και την καταβολή του φόρου υποβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή τελωνειακό παραστατικό (ΔΕΦΚ). Η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται βάσει του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000)». Στο Δελτίο Εξόδου που υποβάλλεται γίνεται αναφορά στο MRN της ανωτέρω ΔΕΦΚ.

γ. Όταν η έξοδος από την Ελεύθερη Ζώνη για ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας γίνεται βάσει σχετικών διατάξεων απαλλαγής, με το Δελτίο εξόδου συνυποβάλλονται τα δικαιολογητικά χορήγησης απαλλαγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΝΤΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΖΩΝΗΣ

Άρθρο 7

Απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός Ελεύθερης Ζώνης

1. Η παράδοση (μεταβίβαση) εμπορευμάτων τα οποία βρίσκονται σε Ελεύθερη Ζώνη από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας.

Για την παράδοση (μεταβίβαση) εμπορευμάτων εντός της Ελεύθερης Ζώνης, υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη επιχείρηση

«Δελτίο Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη», σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΙΙ, προς το αρμόδιο τελωνείο ελέγχου μέσω του υποσυστήματος εισαγωγών του ICISnet. Με την αποδοχή του Δελτίου Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη από το τελωνείο ελέγχου, αποδίδεται MRN. Ο φορέας διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή η εγκατεστημένη επιχείρηση υποχρεούται να αποστείλει Δελτίο Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη στον υποκείμενο στο φόρο πωλητή ώστε να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό της απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας ο πωλητής- αποθέτης απαιτείται να διαθέτει:

α. Τιμολόγιο παράδοσης χωρίς Φ.Π.Α., το οποίο εκδίδεται από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή κατά τις κείμενες διατάξεις,

β. Δελτίο Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη που υποβλήθηκε στο τελωνείο ελέγχου μέσω του συστήματος ICISnet και έλαβε MRN.

2. Οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός Ελεύθερης Ζώνης από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, όπως ορίζονται στο Παράρτημα 71-03 του Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας υπό την προϋπόθεση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α από τον πάροχο της υπηρεσίας κατά τις κείμενες διατάξεις και φέρει τον σχετικό Αριθμό Καταχώρισης Λογιστικής Αποθήκης (Α.Κ.Λ.Α.).[..]

Επειδή, με την ΠΟΛ 1087/2013 με ΘΕΜΑ : «Κοινοποίηση της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του ν.4141/13 (ΦΕΚ 81 Α) - Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ αγαθών τα οποία αποτελούν αντικείμενο εκχώρησης εισαγωγικού δικαιώματος» ορίζεται ότι :

Σας κοινοποιούμε την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α) που καταργεί την παρ.4 του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρούνταν το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτός ήταν και ο τόπος του τελικού προορισμού τους και συνεπώς επρόκειτο για φορολογητέα παράδοση.

Κατόπιν κατάργησης της ανωτέρω διάταξης διευκρινίζουμε ότι στην εν λόγω περίπτωση εφαρμόζονται οι εξής διατάξεις:

1. Οι διατάξεις της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας (Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας – καν. αριθ. 2913/92 και Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα – καν. αριθ. 2454/93), σύμφωνα με τις οποίες τα εμπορεύματα προέλευσης τρίτων χωρών που

προσκομίζονται στο τελωνείο πρέπει να λαμβάνουν έναν από τους αποδεκτούς τελωνειακούς προορισμούς....

2. Οι διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα ΦΠΑ σύμφωνα με τις οποίες ως εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που προέρχονται από τρίτες προς την Ε.Ε. χώρες και δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Ε.Ε....

3. Οι διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες, όσον αφορά την εισαγωγή αγαθών, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο 10....

4. Οι διατάξεις του άρθρου 60 του ως άνω Κώδικα, σύμφωνα με τις οποίες, κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ο ΦΠΑ βεβαιώνεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής, δασμολογικής και συναφούς νομοθεσίας για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και λοιπών φόρων.[..]

6. Οι διατάξεις της παρ.1α του άρθρου 13 σύμφωνα με τις οποίες η παράδοση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται πριν την εισαγωγή τους δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συνεπώς στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον εκχωρητή δεν υπολογίζεται ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ που αναλογεί, εισπράττεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας κατά την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Η διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τις σχετικές κοινοτικές διατάξεις περί διαμόρφωσης δασμολογητέας αξίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι εγκύκλιοι με αριθ. Δ.129/86/87, Ε.2549/218/96, Δ.663/453/ΠΟΛ.26/1987 και Π.2307/955/ΠΟΛ.120/88 καταργούνται.

Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α) ισχύουν από την δημοσίευσή του στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 5 Απριλίου 2013..[..]

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από 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 τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «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. C-409/04, C-184/05, (C-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, 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. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-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. C-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-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 (C-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., C-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, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος – μέλος. Κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών – μελών, όταν αυτό απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αρ. 904/2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, εν προκειμένω από την από02.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρία συστάθηκε την 31.10.2018 με έδρα επί της οδού και στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους δραστηριοποιούνταν στη μελέτη, προμήθεια, κατασκευή και θέση σε λειτουργία φωτοβολταϊκών σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας κυρίως στη περιοχή Θεσσαλίας.

Τα φωτοβολταϊκά πάνελ, τους υποσταθμούς και τα inverters, τα προμηθευόταν από την ελληνική επιχείρηση «..... με ΑΦΜ η οποία με τη σειρά της τα είχε εισάγει από την Κίνα χωρίς ΦΠΑ με εκχώρηση εισαγωγικού δικαιώματος προς τον τελικό αγοραστή.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε πωλήσεις κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο **01.01.2021 έως 31.12.2021** προς τη κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VAT CYκαι εξέδωσε το υπ' αρ.. **ΣΒ/26.02.2021** τιμολόγιο καθαρής αξίας **100.000,00€**, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, για την πώληση φωτοβολταϊκών πάνελ και κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο **01.01.2022 έως 31.03.2022** προς τη ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και εξέδωσε ακόλουθα τιμολόγια: α) το υπ' αρ.ΣΒα/01.03.2022 για την πώληση 6.200τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας **1.100.500,00€**, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, β) το υπ' αρΣΒα/07.03.2022 για την πώληση 3.720τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας **660.300,00€** χωρίς χρέωση ΦΠΑ και γ) το υπ' αρ ΣΒα/10.03. 2022 για την πώληση 4.960τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας **880.400,00€**, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, **συνολικής καθαρής αξίας, 2.641.200,00€** τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της (απλογραφικά), και δηλώθηκαν στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επειδή, για την πώληση 3.600τμχ (φωτοβολταϊκών πάνελ) για την οποία η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αρ.....ΣΒ/26.02.2021 τιμολόγιο καθαρής αξίας **100.000,00€**, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, προς τη κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VAT CY, με τόπο παράδοσης τον Λιμένα της Λεμεσού έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Το ως άνω τιμολόγιο

- Το υπ' αρ./03.11.2020 τιμολόγιο αγοράς αξίας **272.646,00€** εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ με τις τραπεζικές εξοφλήσεις και μεταφορικά έγγραφα από τα οποία προέκυπτε ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν από την Κίνα προς το Λιμένα της Λεμεσού της Κύπρου δια θαλάσσης.

Όμως από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκαν:

- τελωνειακά έγγραφα, διασαφήσεις μεταφορικά έγγραφα απ' όπου να προκύπτει ότι τα ως άνω πωλούμενα πάνελ προς την κυπριακή επιχείρηση «.....» εισήλθαν στο κυπριακό έδαφος,
-στοιχεία της κυπριακής επιχείρησης «.....» για τη χρήση των πάνελ ή αν αυτά πουλήθηκαν,
Κατόπιν τούτου η υπό κρίση συναλλαγή ύψους 100.000,00€, κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου βάσει του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 αφού δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά από την Ελλάδα προς το άλλο κράτος της Ε.Ε. (Κύπρο) και επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ 24%, ύψους 24.000,00€.

Επειδή, για τις πωλήσεις ύψους 2.641.200,00€, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, προς την ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ για τις οποίες εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) ήτοι, το με αρ.ΣΒα/01.03.2022 για την πώληση 6.200τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 1.100.500,00€, το με αρ. ΣΒα/07.03.2022 για την πώληση 3.720τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 660.300,00€ και το με αρ.ΣΒα/10.03.2022 για την πώληση 4.960τμχ (πάνελ TSM-DEG19C20 VERTEX) αξίας 880.400,00€, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Τα ως άνω τιμολόγια

- Τρία (3) τιμολόγια αγοράς ήτοι, τα υπ' αρ.28.02.2022 αξίας 1.100.500,00€,/04.03.2022 αξίας 660.300,00€ και/09.03.2022 αξίας 880.400,00€ εκδόσεως της «.... με ΑΦΜ, τραπεζικά εμβάσματα (την 16.11.2021 ύψους 120.000,00€, την 17.11.2021 ύψους 60.000,00€, την 19.11.2021 ύψους 110.000,00€, την 10.02.2022 ύψους 400.000,00€, την 11.12.2022 ύψους 400.000,00€, την 14.02.2022 ύψους 400.000,00€, την 18.02.2022 ύψους 200.000,00€, την 22.02.2022 ύψους 200.000,00€, την 21.02.2022 ύψους 170.000,00€, την 23.02.2022 ύψους 151.200,00€ και την 18.02.2022 ύψους 180.000,00€), και μεταφορικά έγγραφα από τα οποία προέκυπτε ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν από την Κίνα προς το λιμάνι της Λεμεσού της Κύπρου δια θαλάσσης.

- Τρία (3) Πιστωτικά τιμολόγια ήτοι τα με αρ...28.02.2022 αξίας 1.100.500,00€,/04.03.2022 αξίας 660.300,00€ και/09.03.2022 αξίας 880.400,00€ εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜμε τα οποία ακυρώθηκαν τα ως άνω τιμολόγια αγοράς των υλικών αγαθών (πάνελ).

Από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι για τα πάνελ που είχαν ήδη πουληθεί από τη προσφεύγουσα προς την ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ με ελληνικό ΑΦΜ και εκδόθηκαν τα υπ' αρ. ΣΒα/01.03.2022, ΣΒα/07.03.2022 και .ΣΒα/10.03. 2022 τιμολόγια, οι εν λόγω πωλήσεις δεν ακυρώθηκαν ούτε εκδόθηκαν σχετικά πιστωτικά τιμολόγια,

όπως συνέβη με τα αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς (ως προαναφέρθηκε) αλλά ούτε αποτυπώθηκαν στα βιβλία της σχετικές εγγραφές.

-Δεν προσκομίσθηκαν τελωνειακά έγγραφα και διασαφήσεις εισαγωγών της «.....» απ' όπου να προκύπτει ότι τα ως άνω πωλούμενα πάνελ εισήλθαν στο κυπριακό έδαφος,

-Δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία της ελληνικής επιχείρησης «.....»για τη χρήση των πάνελ από την ίδια την επιχείρηση ή την πώλησή τους.

Κατόπιν των ανωτέρω για τις υπό κρίση συναλλαγές συνολικού ποσού 2.641.200,00€, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής ΦΠΑ βάσει του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της Ε.2019/2022 καθώς βάσει των ως άνω αναφερθέντων δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίησή τους και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24%, ύψους 633.888,00€ .

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ότι: «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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια πράγματι πωλήθηκαν τόσο προς τη κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VAT CY έναντι τιμήματος 100.000,00 χωρίς χρέωση ΦΠΑ όσο και προς τη ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ έναντι τιμήματος 2.641.200,00€, χωρίς χρέωση ΦΠΑ

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, συνυπέβαλε τα ακόλουθα:

Ι) Για το υπ' αρ.....ΣΒ/26.02.2021 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 100.000,00€, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, προς τη κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VAT CY

1) το ως άνω τιμολόγιο πώλησης

2) τραπεζικά εμβάσματα της τράπεζας BANK OF CYPRUS αξίας 45.000,00€ και 50.000,00€ την 08.07.2021 από την κυπριακή επιχείρηση «.....»

3) το με αρ./03.11.2020 τιμολόγιο αγοράς αξίας 272.646,00€ της εταιρίας «.....» με εμβάσματα της Συνεταιριστικής τράπεζας Καρδίτσας ύψους 110.000,00€ την 27.10.2020 και 90.000,00€ την 29.10.2020 και 72.646,00€ την 31.10.2020 από την προσφεύγουσα προς την εταιρία «.....»»

4) το υπ' αρ. certificate of origin της Λαϊκής Δημοκρατίας της Κίνας με παραλήπτη την «.....»

5) αποδείξεις είσπραξης τελωνείου της Κυπριακής Δημοκρατίας,

6) την υπ' αρ.03.2021 δήλωση διαδικτύου THESEAS από την οποία προκύπτει ο εκτελωνισμός και η διασάφηση εισαγωγής για λογαριασμό της εταιρίας «.....»

Όπως εξηγεί λόγω, χρονικής καθυστέρησης που σημειώθηκε στη διαδικασία εκτελωνισμού στο Λιμάνι της Λεμεσού τα εμπορεύματα έμειναν στο λιμάνι για έξι μήνες γεγονός που συνεπαγόταν επιπλέον έξοδα (σταλίες) για την προσφεύγουσα, οπότε πουλήθηκαν τα πάνελ στην κυπριακή επιχείρηση «.....» σχεδόν στο 1/3 του κόστους αγοράς (αξία αγοράς 272.646,00€)

Σκοπός δε της αγοράς πάνελ από την κυπριακή επιχείρηση «.....» ήταν η κατασκευή φωτοβολταϊκού πάρκου ισχύος 1,45 MWp στην κοινότητα «.....» τηςγια λογαριασμό της εταιρίας «.....» με την οποία συνάφθηκε το από 01.07.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου με εργολάβο την κυπριακή επιχείρηση «.....»

II) Για το υπ' αρ. ΣΒα/01.03.2022 τιμολόγιο για την πώληση 6.200τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 1.100.500,00€, το υπ' αρ.....ΣΒα/07.03.2022 τιμολόγιο για την πώληση 3.720τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 660.300,00€ και το υπ' αρ.....ΣΒα/10.03. 2022 τιμολόγιο για την πώληση 4.960τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 880.400,00€ προς τη ελληνική επιχείρηση» με ΑΦΜ

1) Τα ως άνω τιμολόγια πώλησης

2) Τα τιμολόγια αγοράς τα υπ' αρ...../28.02.2022 αξίας 1.100.500,00€,/04.03.2022 αξίας 660.300,00€ και09.03.2022 αξίας 880.400,00€ εκδόσεως της «..... με ΑΦΜ ...

3) Τραπεζικά εμβάσματα της Συνεταιριστικής τράπεζας (16.11.2021 ύψους 120.000,00€, 17.11.2021 ύψους 60.000,00€, 19.11.2021 ύψους 110.000,00€, 10.02.2022 ύψους 400.000,00€, 11.12.2022 ύψους 400.000,00€, 14.02.2022 ύψους 400.000,00€, 18.02.2022 ύψους 200.000,00€, 22.02.2022 ύψους 200.000,00€, 21.02.2022 ύψους 170.000,00€, 23.02.2022 ύψους 151.200,00€, 18.02.2022 ύψους 180.000,00€, από την προσφεύγουσα προς την εταιρία «.....»

Στη συνέχεια η ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ που αγόρασε τα πάνελ από την προσφεύγουσα, όπως εξηγεί τα πούλησε στην κυπριακή επιχείρηση «..... ..» με ΑΦΜ/VAT CY εκδίδοντας α) το με αρ./03.03.2022 τιμολόγιο αξίας 331.452,00€ για την πώληση 6.200τμχ πάνελ β) το με αρ./08.03.2022 τιμολόγιο αξίας 198.871,20€ για την πώληση 3.720,00τμχ πάνελ και γ) το με αρ./11.03.2022 τιμολόγιο αξίας 265.161,60€ για την πώληση 4.960τμχ πάνελ

Η ίδια η προσφεύγουσα διαπίστωσε ότι εσφαλμένα η εταιρία «.....» εξέδωσε τα ανωτέρω τιμολόγια προς αυτήν.

Όπως αποδεικνύεται από τον με αρ. /1/2022 Πιστοποιητικό εγγραφής στο Μητρώο ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας η εταιρία «.....» στη .. εγγράφηκε την 15.11.2021 με αρ. εγγραφής για την απόδοση ΦΠΑ στην Κύπρο.

Το ίδιο λάθος έγινε και από την ίδια την προσφεύγουσα σχετικά με τα τιμολόγια που εξέδωσε για την πώληση πάνελ προς την ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

-4) Πιστωτικά τιμολόγια τα υπ' αρ...../28.02.2022 αξίας 1.100.500,00€,/04.03.2022 αξίας 660.300,00€ και/09.03.2022 αξίας 880.400,00€ εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ με τα οποία ακυρώθηκαν οι αγορές των ως άνω υλικών αγαθών (πάνελ).

-5) Τρία (3) πιστωτικά τιμολόγια με αρ. : α)28.02.2022 αξίας 1.100.500,00€, β)04.03.2022 αξίας 660.300,00€ και γ)/09.03.2022 αξίας 880.400,00€ εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

6) Τρία (3) τιμολόγια αγοράς εκ νέου εκδοθέντα από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ήτοι, τα με αρ. α...../28.02.2022 για την αγορά 6.200τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 1.100.500,00€, β)/04.03.2022 για την αγορά 3.720τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 660.300,00€ και γ)09.03.2022 για την αγορά 4.960τμχ (πάνελ TSM-DEG19C.20VERTEX) αξίας 880.400,00€ χωρίς χρέωση ΦΠΑ, προς την κυπριακή εταιρίαμε ΑΦΜ CY (σχετ. ΠΟΛ 1087/2013 κοινοτικός τελωνειακός κώδικας -καν.2913/92 και διατάξεις εφαρμογής του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα-καν.αρ.2454/1993 και διατάξεις 29 του ν.2960/2001). Με αυτόν τον τρόπο διορθώθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που λανθασμένα εκδόθηκαν για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας (τιμολόγια αγοράς με αρ./28.02.2022,/04.03.2022 και...../09.03.2022 και στη συνέχεια ακυρώθηκαν με τα πιστωτικά τιμολόγια. με αρ./28.02.2022, ...04.03.2022 και/09.03.2022) και έγιναν αντίστοιχες διορθώσεις στις εγγραφές των βιβλίων της.

Στη συνέχεια η κυπριακή εταιρία «.....» με ΑΦΜCY πούλησε τα πάνελ προς την ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜκαι εξέδωσε τα κάτωθι τιμολόγια πώλησης που επίσης συνυποβάλλονται .:

-.....01.03.2022 Σα αξίας 1.100.500,00€, χωρίς χρέωση ΦΠΑ,

-...../07.03.2022 Σα αξίας 660.300,00€ χωρίς χρέωση ΦΠΑ

-/10.03.2022 αξίας 880.400,00€ χωρίς χρέωση ΦΠΑ

Τέλος η ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πούλησε τα ως άνω πάνελ στην κυπριακή εταιρία «.....» με ΑΦΜ/VAT CYέναντι τιμήματος 795.484,80 ευρώ

- Διασαφήσεις (με αρ.05.03.2022, 6.200 τμχ πάνελ, συνολικής αξίας 331.452,00€,09.03.2022 3720 τμχ πάνελ, συνολικής αξίας 198.871,20 ευρώ και/04.02.2022 160

packages συνολικής αξίας 265.161,50€, - certificate of origin της Λαϊκής Δημοκρατίας της Κίνας με παραλήπτη την «.....»

Σκοπός δε της αγοράς πάνελ από την ελληνική επιχείρηση «....» και στη συνέχεια η αγορά από την κυπριακή εταιρία «.....» ήταν η κατασκευή φωτοβολταϊκού πάρκου ισχύος 1,45MWp στην κοινότητα «....» τηςγια λογαριασμό της εταιρίας «.....» με την οποία συνάφθηκε το από 01.11.2021 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου με εργολάβο την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» Από την σύμβαση αυτή εισπράχθηκε των ποσό των 3.000.000,00€ και στη συνέχεια η προσφεύγουσα εξόφλησε την προμηθεύτρια εταιρία «.....» καταβάλλοντας το ποσό των 2.391.200,00€,

Για την μελέτη και κατασκευή του ως άνω έργου συνήφθησαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της κυπριακής εταιρίας «.....» οι από 01.06.2021 και 12.10.2021 συμβάσεις στην οποία καταβλήθηκε το ποσό των 440.000,00€.

Επειδή, όπως προκύπτει από την επισκόπηση των στοιχείων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας, καθώς και από την από 21.02.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και την έκθεση απόψεών της :

✓ Για τις ανωτέρω συναλλαγές (πωλήσεις) της προσφεύγουσας προς την ελληνική επιχείρηση «.....» και προς την κυπριακή εταιρία «.....» **δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των πάνελ και η αποστολή τους από το ένα κράτος μέλος Ε.Ε. στο άλλο μετά την εισαγωγή τους στην Κύπρο.**

✓ Η πώληση ίδιας ποσότητας πάνελ σε χαμηλότερη τιμή (ποσού 100.000,00€), απ' ότι αγοράσθηκαν (ποσού 272.646,00€) λόγω πολύμηνης παραμονής στο τελωνείο δεν τεκμηριώθηκε όπως δεν αιτιολογήθηκε και η αισθητά χαμηλότερη τιμή πώλησης (ποσού 795.484,80€), των πάνελ από την ελληνική επιχείρηση «.....» προς την κυπριακή εταιρία «.....», ενώ οι ίδιες ποσότητες πάνελ είχαν πουληθεί από την προσφεύγουσα στην ελληνική επιχείρηση «.....» αντί τιμήματος 2.391.200,00€, (δηλαδή την υπολειπόμενη αξία κατά 1.844.715,20€ η ελληνική επιχείρηση «.....» θα οφείλει στην προσφεύγουσα, ενώ δεν έχει εισπραχθεί ανάλογο ποσό από την μετέπειτα πώληση των ίδιων πάνελ προς την κυπριακή εταιρία)

✓ Ο που είναι ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας εταιρίας είναι διαχειριστής της κυπριακής εταιρίας «.....» και διαχειριστής και μέλος σε ποσοστό 67% της ελληνικής επιχείρησης «....», δηλ. πρόκειται για εταιρίες ιδίων συμφερόντων.

✓ Στα βιβλία της ελληνικής επιχείρησης «...» (που προσκομίσθηκαν στην Δ.Ο.Υ.κατόπιν της με αρ./21.12.2022 πρόσκλησής της παροχής πληροφοριών) δεν έχει καταγραφεί η

σχετική αγορά αυτών των εμπορευμάτων δεν ανευρέθηκαν παραστατικά τραπεζικών μεταφορών που να αποδεικνύουν την εξόφλησή τους, (όπως αποτυπώνεται στις σελ 85 -86 της οικείας έκθεσης ελέγχου)

✓ Δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής οι αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία της με τις διορθωμένες εγγραφές.

✓ Από τα προσκομισθέντα στοιχεία για τις υπό κρίση πωλήσεις δεν προκύπτει ότι η κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ είχε εκτελωνίσει τα εμπορεύματα αυτά και έχει αποδοθεί ο αναλογών ΦΠΑ στο κυπριακό κράτος.

✓ Οι δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είχαν προβληθεί και με το υπ' αρ.26.01.2023 υπόμνημά της επί του υπ' αρ./08.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άρθρου 28 του ΚΦΔ., λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή και εμπεριέχονται στην από 21.02.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ .

✓ Τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα με το με αρ.16.01.2023 υπόμνημα απόψεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της κοινοτικής συνδρομής θα τα αποστείλει ως συμπληρωματικά του με αρ. πρωτ.21.12.2022 αρχικού εγγράφου της στις φορολογικές αρχές της Κύπρου και στις ελληνικές Τελωνειακές αρχές, προκειμένου να γίνει διασταύρωση των προσκομιζόμενων στοιχείων των υπό κρίση συναλλαγών.

Συνεπώς οι υπό κρίση συναλλαγές φορολογικής περιόδου **01.01.2021– 31.12.2021** ύψους **100.000,00€** και φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.03.2022** ύψους **2.641.200,00€**, ορθώς από την φορολογική αρχή επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24% καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους **19.614,90€** και επιστροφής του ΦΠΑ που αιτήθηκε ύψους **403.528,14€**, για τη φορολογική περίοδο **01.01.2022 – 31.03.2022** που αναλογούσε στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από02.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμοι**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ)/ **10.04.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

Η υπ' αρ.**24.02.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 – 31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	31.998,26€

Η υπ' αρ.**24.02.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ

	Βάσει δήλωσης ποσό	Βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	379.338,07€	355.338,07€	355.338,07€

Η υπ' αρ.)/**24.02.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 31.03.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

	Βάσει δήλωσης ποσό	Βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο	423.143,04€	0,00€	0,00€
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		234.744,96€	234.744,96€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		117.372,48€	117.372,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή		352.117,44€	352.117,44€

πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	19.614,90€	0,00€	0,00€
πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή	403.528,14€	0,00€	0,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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