



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18.09.2023

Αριθμός απόφασης: 684

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 αριθμό 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό/**13.03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.09.2022**, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό**13.03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 30.09.2022**, του προϊσταμένου του, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση υπόλοιπο φόρου ύψους 4.083,11€ και προς επιστροφή υπόλοιπο φόρου ύψους 50.000,00€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών κεντήματος ετοίμων ενδυμάτων, φόρος ύψους 15.431,69€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 7.715,85€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 23.147,54€ κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 74.507,30€ για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ προς τις Βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/VIES, «.....» με ΑΦΜ/VIES και «.....» με ΑΦΜ/VIES BG Επιπλέον δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών ύψους 1.067,30€ δαπανών βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000 καθαρής αξίας 4.731,13€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από03.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του για τη φορολογική περίοδο **01.01.2022 – 30.09.2022**, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000 και την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, δυνάμει της υπ' αρ./15.11.2022 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ.25.10.2022 αίτηση που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ.. με την με αρ.25.10.2022 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.07.2022 – 30.09.2022**, για επιστροφή ΦΠΑ (κωδ. 503), ύψους 50.000,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ύψους 50.000,00€ με την αιτιολογία ότι εκκρεμούσε προηγούμενη αίτησή του για το ίδιο ποσό επιστροφής φορολογικής περιόδου 01.10.2021-31.12.2021 την οποία δεν είχε ανακαλέσει καθώς από τη φορολογική αρχή δεν του ζητήθηκε να προσκομίσει φορολογικά στοιχεία αυτής της περιόδου

-Εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από το φόρο εκροών ύψους 1.237,10€ δαπανών καθαρής αξίας 5.154,58€ (κεφ.7.1.3 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) καθώς υπήρχαν όλα τα νόμιμα παραστατικά.

-Εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ύψους 1.067,30€, δαπανών ύψους 4.731,13€, βάσει του άρθρου 30 παρ.4 του ν. 2859/2000 ύψους 4.731,13€ (κεφ.7.1.4 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ), καθώς αφορούσαν αγορές καυσίμων από τους προμηθευτές «.....» και «...» για το φούρνο στεγνώματος των μεταξοτυπικών ενδυμάτων της εταιρίαςτύπου, ο οποίος θερμαίνεται με καυστήρα πετρελαίου.

- Εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 74.507,30€ προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/VIES BG, «.....» με ΑΦΜ/VIES και «.....» με ΑΦΜ/VIES (κεφ.7.2.1. της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ), καθώς έχουν εξοφληθεί όλες οι συναλλαγές όπως αποδεικνύεται από τα τραπεζικά εμβάσματα των βουλγαρικών επιχειρήσεων στον λογ GRπου διατηρεί στη τράπεζα EUROBANK, και από τα συνυποβαλλόμενα τιμολόγια, δελτία αποστολής και φορτωτικά έγγραφα για την διακίνηση των εμπορευμάτων από την έδρα του στις ανωτέρω επιχειρήσεις, νομίμως μεταφρασμένα όπου απαιτείται.

Εκ παραδρομής στον έλεγχο προσκομίσθηκαν μεταφορικά έγγραφα χωρίς να είναι μεταφρασμένα και χωρίς να φέρουν υπογραφή παραλήπτη.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

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 ανωτέρου νόμου 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 στις διατάξεις του άρθρου 8 του του ανωτέρου νόμου ορίζονται τα εξής:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

.....

- ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται

από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ανωτέρου νόμου ορίζονται και τα εξής:

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Επειδή, στο άρθρο 13 του του ανωτέρου νόμου 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 του ανωτέρου νόμου 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 28 του του ανωτέρου νόμου 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, με το άρθρο 34 παρ 1 του του ανωτέρου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....»

Επειδή, με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ' Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση

συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912':«.....

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ **α. Γενικά**

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
 - το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
 - τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
 - την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
 - στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
 - τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος
- ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν

εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

.....

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. 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.).

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... 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 ΠΟΛ 1106/26.4.99 «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». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών».

Επειδή, στον με αριθ. 282/2011 Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

«ΤΜΗΜΑ 2^α Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις (Άρθρα 138 έως 142 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ)

Άρθρο 45α

1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο

διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος· και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα:

α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών·

β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά

έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού·

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αρ. πρωτ. 18024/25.10.2022 αίτησής του για επιστροφή ΦΠΑ : «**Άρθρο 1. Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. Άρθρο 2. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), - επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. Άρθρο 3. [...]. Άρθρο 5. Ανάκληση αίτησης επιστροφής. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που ζητείται για επιστροφή δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός εάν η αίτηση επιστροφής ανακληθεί εγγράφως με υποβολή σχετικού αιτήματος [...]. Άρθρο 6. Μεταβατικές διατάξεις. Οι διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας εφαρμόζονται για αιτήματα επιστροφής που δημιουργούνται από 1.7.2021 και εφεξής. Για αιτήματα που δημιουργούνται μέχρι και 30.6.2021, μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών που προβλέπονται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της παρούσας: α) το τμήμα Συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο που αφορά το αίτημα επιστροφής, εκδίδει άμεσα Α.Φ.ΕΚ. Σε περίπτωση δε, που το αίτημα επιστροφής έχει αξιολογηθεί «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδεται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. β) Για τις υποθέσεις που δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την εκκαθάριση**

του ΑΦΕΚ. Άρθρο 7. Έναρξη ισχύος. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της και από την έναρξη ισχύος αυτής καταργούνται οι ΠΟΛ 1073/2004, 1090/2012 και 1067/2013 αποφάσεις. Εκκρεμείς αιτήσεις κατά τη δημοσίευση της παρούσας, διεκπεραιώνονται κατά τα οριζόμενα σε αυτή. [...]»

Επειδή, οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α'). Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αρ.ός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 και §4 του ν.2859/2000 : «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 επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών 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, μοτοσικλετών 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,

στ)αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000 : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...»

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012).

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, 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, εν προκειμένω από την από03.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του προκύπτει ότι ο προσφεύγων για την ατομική του επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών κεντήματος ετοίμων ενδυμάτων και έδρα, τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, όπως, διαπιστώθηκε, από τη φορολογική αρχή ο προσφεύγων είχε υποβάλει στην Δ.Ο.Υ. τη με αρ. πρωτ.....25.01.2022 αίτηση (RUN2022) με τη με αρ.2022 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021-31.12.2021 για την επιστροφή ΦΠΑ (κωδ. 503), ύψους 50.000,00€.

Διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., λόγω αρμοδιότητας, δυνάμει της υπ' αρ./15.02.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, ως προς την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού, βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000, την ΠΟΛ 1090/2012 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1067/2013, την ΠΟΛ 1082/2013 και την ΠΟΛ 1177/2013 καθώς και το υπ. αρ.1049953/2013 έγγραφο, με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για την επιστροφή του Φ.Π.Α., αλλά και την ΠΟΛ 1073/21-07-2004 και την αρ. Δ6Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής.

Επειδή, όμως ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./25.02.2022 αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων φορολογικής περιόδου 04.02.2021 -31.12.2021, ο έλεγχος απέρριψε το σχετικό αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ύψους 50.000,00€ και με το από 12.04.2022 υπηρεσιακό σημείωμα εισηγήθηκε την έκδοση νέας εντολής, (όπως αποτυπώνεται στην από 14.04.2022 έκθεση

ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ...) με αποτέλεσμα να εκκρεμεί ο έλεγχος ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου.

Επειδή, εν συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλλε τη με αρ. πρωτ. /25.10.2022 αίτηση (RUN) με την με αρ. /25.10.2022 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.07.2022 – 30.09.2022** στη Δ.Ο.Υ., ζητώντας εκ νέου την επιστροφή ΦΠΑ (κωδ. 503), ύψους 50.000,00€.

Ο προσφεύγων προκειμένου να αιτηθεί εκ νέου το ίδιο ποσό προς επιστροφή ύψους 50.000,00€ το δήλωσε στον κωδ 402 «λοιπά προστιθέμενα ποσά»

Στη δε με αρ. ... /25.07.2022 αρχική και στη με αρ. /18.10.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2022 - 30.06.2022, ο προσφεύγων δήλωσε το εν λόγω ποσό ΦΠΑ (ύψους 50.000,00€) στον κωδ 402 «λοιπά προστιθέμενα ποσά» δημιουργώντας πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 53.543,21€ το οποίο στη συνέχεια μετέφερε στην με αρ. /25.10.2022 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.07.2022 – 30.09.2022**.

Εφόσον όμως για το ίδιο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά (με αρ. πρωτ. ... /25.01.2022 (RUN /2022) με τη με αρ. /2022 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021-31.12.2021 για την οποία ο έλεγχος εκκρεμεί και δεν υποβλήθηκε αίτηση ανάκλησης, **δεύτερη αίτηση** για το ίδιο αιτούμενο ποσό **δεν παράγει έννομα αποτελέσματα**, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της υπ' αρ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Επειδή, όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ύψους 1.237,10€ δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 5.154,58€ (όπως αποτυπώνονται στο κεφ.7.1.3 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) δεν τέθηκε από τη φορολογική αρχή ζήτημα μη αναγνώρισής του, καθώς δεν αμφισβητήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος παρελκυστικώς προβάλλεται.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες καυσίμων (πετρελαίου) συνολικής καθαρής αξίας 3.479,14€ και ΦΠΑ ύψους 830,66€ από τον προμηθευτή «.....»-ΑΦΜ(όπως αποτυπώνονται στο κεφ.7.1.4 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ), ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διενεργήθηκαν στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και συγκεκριμένα για τη λειτουργία του φούρνου στεγνώματος για μεταξοτυπίες ενδυμάτων, τύπου 12015000, (σχετ. το με αρ. /2021 τιμολόγιο αγοράς φούρνου εκδόσεως της εταιρίας «.....»-ΑΦΜ), ο οποίος θερμαίνεται με καυστήρα πετρελαίου.

Όμως ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα τα οικεία τιμολόγια ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, αγοράς πετρελαίου προκειμένου να επαληθευθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών. Ως εκ τούτου ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 830,66€ των δαπανών αυτών συνολικής καθαρής αξίας 3.479,14€, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Επειδή, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 74.507,30€ προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ/VIES, «.....» με ΑΦΜ/VIES και» με ΑΦΜ/VIES (κεφ.7.2.1. της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ), ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχουν εξοφληθεί όλες οι συναλλαγές όπως αποδεικνύεται από τα τραπεζικά εμβάσματα των εν λόγω επιχειρήσεων στον λογ GRπου διατηρεί στη τράπεζα EUROBANK, και από τα συνυποβαλλόμενα τιμολόγια, δελτία αποστολής και φορτωτικά έγγραφα για την διακίνηση των εμπορευμάτων από την έδρα του στην έδρα των επιχειρήσεων αυτών στη Βουλγαρία, νομίμως μεταφρασμένα όπου απαιτείται.

Σημειώνεται δε ότι εκ παραδρομής στον έλεγχο προσκομίσθηκαν μεταφορικά έγγραφα, χωρίς να είναι μεταφρασμένα και χωρίς να φέρουν υπογραφή παραλήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές παρατίθενται στην ενότητα 7.2.1 « ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών» σελ. 11 της από ...03.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του

- Τα εκδοθέντα τιμολόγια συνολικής αξίας 74.507,30€ προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/VIES, «.....» με ΑΦΜ/VIES και «.....» με ΑΦΜ/VIES, αφορούσαν την παροχή υπηρεσιών (κεντημένες κουκούλες, κεντημένα στήθη, τυπωμένα στήθη) και την πώληση προγραμμάτων κεντητικών μηχανών
- Από τις τραπεζικές κινήσεις του λογ. GR που διατηρούσε ο προσφεύγων στη τράπεζα EUROBANK δεν προέκυψε ο καταθέτης των πιστώσεων συνολικού ύψους 79.852,20€ ούτε ο αντίστοιχος λογαριασμός του καταθέτη.
- Δεν προσκομίσθηκε σύμβαση μεταξύ του προσφεύγοντος και των αλλοδαπών εταιριών με τους όρους συνεργασίας, τις συμφωνηθείσες αμοιβές, τον τρόπο μεταφοράς και τους όρους παράδοσης των ενδυμάτων

-Με την από 07.03.2023 υπεύθυνη δήλωσή του, ο προσφεύγων δήλωσε ότι το κόστος μεταφοράς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών επιβαρύνει εξ ολοκλήρου τους πελάτες του κατά τα οριζόμενα της E2019/2022 παρ.Δ περ.β' άρθρου 45^α του Εκτελεστικού Κανονισμού ΕΕ

- Για την είσοδο των εμπορευμάτων προς επεξεργασία (κέντημα, τύπωμα) στην Ελλάδα από την Βουλγαρία, δεν προσκομίσθηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά της E2019/2022, παρά μόνο έγγραφα με τον χαρακτηρισμό «transport document» και φορτωτικές CMR από τις προαναφερθείσες βουλγαρικές επιχειρήσεις χωρίς υπογραφή παραλήπτη (σελ. 15,16 και 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

-Για την μεταφορά των ενδυμάτων κατόπιν επεξεργασίας από την Ελλάδα προς τη Βουλγαρία προσκομίσθηκαν τιμολόγια δελτία αποστολής που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα και CMR με λήπτριες τις βουλγαρικές επιχειρήσεις, χωρίς υπογραφή παραλήπτη, χωρίς ημερομηνίες. Τη μεταφορά των εμπορευμάτων την αναλάμβαναν βουλγαρικές μεταφορικές επιχειρήσεις και σε ελάχιστες περιπτώσεις οι ίδιες επιχειρήσεις - πελάτες του προσφεύγοντος.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία αποστολής των επεξεργασμένων ειδών (ενδυμάτων με κέντημα ή τύπωμα) προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις δεν κρίθηκαν επαρκή από την φορολογική αρχή κατά τα οριζόμενα των διατάξεων του 28 του ν.2859/2000 και της E2019/2022.

Ως εκ τούτου οι εν λόγω συναλλαγές, συνολικού ύψους 74.507,30€, κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέες πράξεις και επιβλήθηκε ΦΠΑ (24%), ύψους 17.881,75€, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 28 του ν.2859/2000 και της E2019/2022.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 περίπτωση β) του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, όταν η μεταφορά ή αποστολή εκτός επικράτειας δεν γίνεται από τον ίδιο τον πωλητή αυτή τεκμαίρεται εφόσον ο πωλητής έχει στην κατοχή του αθροιστικά την γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης και τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της παρ.3 του κανονισμού..

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνυποβάλλει φορτωτικά έγγραφα αποστολής CMR με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (αποστολέα, μεταφορέα, παραλήπτη) υποστηρίζοντας ότι με βάση τα συγκεκριμένα έγγραφα πληρούνται οι προϋποθέσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1201/1999 και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, περί απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις.

Ωστόσο, στην από ...03.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του (σελ. 17) αναφέρεται πως η προσφεύγουσα επέδειξε έγγραφα μεταφοράς (CMR) που δεν φέρουν την σφραγίδα του παραλήπτη, ούτε ημερομηνία, τα οποία η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε ως ικανά αποδεικτικά στοιχεία.

Με βάση αυτό, αμφισβητείται η γνησιότητα των συνυποβληθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή CMR, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν μεταγενέστερα και βασικά στοιχεία διαφέρουν από αυτά που αναγράφονται στα CMR που επιδείχθηκαν αρχικά κατά τον χρόνο του ελέγχου. Συνεπώς, για τις ανωτέρω συναλλαγές, δεν υφίσταται έγκυρο παραστατικό που να αποδεικνύει τη μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος.

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν διαθέτει για καμία γραπτή δήλωση του αποκτώντος η οποία να φέρει ημερομηνία έκδοσης και περιεχόμενο όπως αυτά προβλέπονται στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011. Επιπλέον δεν ταυτοποιήθηκε ο καταθέτης των τραπεζικών πιστώσεων

Κατόπιν των ανωτέρω οι εν λόγω ενδοκοινοτικές συναλλαγές ύψους 74.507,30€ ορθώς επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ 24% ύψους 17.881,75€ και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

-Η με αριθμό13.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 30.09.2022 του προϊσταμένου του

	Βάσει δήλωσης Ποσά σε €	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ

			Ποσά σε €
Πιστωτικό υπόλοιπο	54.083,11	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	0,00	15.431,69	15.431,69
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	0,00	7.715,85	7.715,85
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	23.147,54	23.147,54
πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	4.083,11	0,00	0,00
πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή	50.000,00	0,00	0,00

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

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