



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 24/11/2023

Αριθμ. Αποφ.: 1093



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 **05-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης της του με **ΑΦΜ**, με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών» και έδρα στο -,, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./**23-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 12-07-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../23-05-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 9.533,97, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 4.766,98, ήτοι συνολικό ποσό **14.300,95€** και μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 7.586,43€ βάσει δήλωσης σε 7.386,17€ βάσει ελέγχου.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 23-05-2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Λάρισας στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./05-05-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου φορολογικού έτους 2020.

Η προσφεύγουσα στις 28-01-2021 υπέβαλε την υπ'αριθμ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου έτους 2020 με την οποία αιτήθηκε αυτόματα ποσό Φ.Π.Α. προς επιστροφή 7.000,00€ (κωδ.503), ενώ στις 21-04-2021 υπέβαλε την υπ'αριθμ. τροποποιητική δήλωση 4^{ου} τριμήνου έτους 2020, με την οποία «μετέφερε» προς έκπτωση το εν λόγω ποσό (κωδ. 502).

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ./09-06-2021 επιστολή κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018, ενώ με την υπ'αριθμ./14-12-2022 πρόσκληση ζητήθηκαν τα φορολογικά της αρχεία για το ελεγχόμενο έτος, τα οποία και προσκομίστηκαν.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/31-07-2019 από τις οποίες διαπιστώθηκαν οι εξής εσφαλμένες καταχωρήσεις στις δηλώσεις Φ.Π.Α:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	-5.770,00	44.940,00	50.710,00	ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ ΧΡΕΟΠΙΣΤΩΘΗΚΕ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ -50.710,00 ΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΕΝΩ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΗ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	445.638,45	394.928,45	-50.710,00	
ΕΞΑΓΩΓΕΣ	0,00	67.685,00	67.685,00	ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ ΟΙ ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ ΩΣ ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚ. ΕΚΠΤ.
ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚ. ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΜΕ Ε.Δ.Δ.Α.	130.801,62	63.116,62	-67.685,00	
ΣΥΝΟΛΟ	570.670,07	570.670,07	0,00	

Οι εν λόγω διαφορές δεν επηρεάζουν το τελικό αποτέλεσμα και το ποσό του Φ.Π.Α που μεταφέρεται για έκπτωση βάσει δηλώσεων.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιεί κυρίως πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου (εκροές – πωλήσεις) με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ήτοι εξαγωγές προς τρίτες χώρες εκτός κοινότητας καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Επίσης, πραγματοποιεί πωλήσεις χωρίς Φ.Π.Α. με τη χρήση ειδικού δελτίου απαλλαγής του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1167/2015.

Σε ότι αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων – καρπουζιών διαπιστώθηκε ότι αυτές ανήλθαν εντός του ελεγχόμενου έτους σε 394.928,45€. Λόγω της έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και της μη ύπαρξης εγγράφων που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των προϊόντων των πιστωτικών τιμολογίων, η φορολογική αρχή, στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής, απέστειλε αίτημα για ανταλλαγή πληροφοριών των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων στις φορολογικές αρχές των αντίστοιχων κρατών – μελών της Ε.Ε. Από τις απαντήσεις των φορολογικών αρχών των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε συνδυασμό με τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά της προσφεύγουσας και τα στοιχεία των τραπεζών διαπιστώθηκε ότι δεν συντρέχουν

οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. παραδόσεων αγαθών προς άλλα κράτη - μέλη, καθώς και επιστροφών διενεργηθεισών παραδόσεων, σύμφωνα με την Πολ. 1201/1999 & Ε.2019/2022, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί Φ.Π.Α. για εκροές ύψους 115.353,40€.

Σε ότι αφορά πωλήσεις αγαθών – καρπουζιών απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας, που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Σε ότι αφορά τις εξαγωγές, σύμφωνα με την Κατάσταση Εξαγωγών του Πληροφοριακού Συστήματος ICISnet από τα «στοιχεία τελωνείων (ICISnet) του πληροφοριακού συστήματος taxis, κατά το ελεγχόμενο έτος η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εξαγωγές προς τρίτες χώρες ύψους 89.705,00€, ενώ στα φορολογικά της βιβλία καταχώρησε εξαγωγές ύψους 67.685,00€. Από το διενεργηθέντα έλεγχο εντοπίστηκαν διαφορές σε δύο συναλλαγές που αφορούν στην έκδοση πιστωτικών τιμολογίων συνολικής αξίας 14.001,00€ που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και επομένως η αξία τους θεωρείται εξαγωγή, καθώς και μίας εξαγωγής ύψους 2.080,00€ η αξία της οποίας δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα εντός του ελεγχόμενου έτους πραγματοποίησε αγορές από το εσωτερικό της χώρας απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. ύψους 411.505,86€ που προορίζονται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές, για τις οποίες διαπιστώθηκε η ορθή εφαρμογή των διατάξεων της Πολ.1167/2015.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα επιπλέον στοιχεία προς απόδειξη των συναλλαγών και την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων. Η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./03-03-2023 έγγραφό της προσκόμισε αντίγραφα τηλεφωνικών μηνυμάτων και e-mail με κάποιες από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, τα οποία απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ..../29-03-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τη συνημμένη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., επί του οποίου η τελευταία υπέβαλε το υπ' αριθμ./14-05-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/05-07-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Ο γενόμενος έλεγχος αφορά σε πιστωτικά τιμολόγια των οποίων η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή του Φ.Π.Α. από τη φορολογική αρχή, καθώς επρόκειτο για επιστροφή εμπορευμάτων (καρπουζιών) λόγω ελαττωματικότητας και ακαταλληλότητας των προϊόντων, τα οποία ουδέποτε εισέπραξε. Από μη επαρκή έλεγχο γραφείου του καταλόγισαν την καταβολή φόρου 9.533,97€ μετά προστίμου. Εσφαλμένα η έκθεση ελέγχου κατατίνει ότι υπάρχει ανακρίβεια και υποκρύπτουσα εικονικότητα εκ μέρους της για τα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε, παρόλο που οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν προσηκόντως και λόγω επιστροφής ελαττωματικού και ακατάλληλου προϊόντος (καρπούζια) υποχρεώθηκε να εκδώσει πιστωτικά τιμολόγια, για τα οποία ουδέν ποσό εισέπραξε. Πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και στις περιπτώσεις ελαττωματικότητας και ακαταλληλότητας εμπορεύματος εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια προκειμένου να μην επιβαρυνθεί τον Φ.Π.Α. Οι συναλλαγές δεν είναι εικονικές. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας. Της αποδίδεται πράξη φοροδιαφυγής για την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τα οποία αιτήθηκε την επιστροφή του Φ.Π.Α., καθώς τα τιμολόγια πώλησης δεν πληρώθηκαν στις περιπτώσεις που οι πελάτες της κατήγγειλαν για ακαταλληλότητα τα εμπορεύματα – καρπούζια, με αποτέλεσμα να πρέπει να ακυρώσει και στην ουσία να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, ώστε να μην χρεωθεί Φ.Π.Α. τον οποίο δεν εισέπραξε, καθώς ούτε το ποσό του αρχικού τιμολογίου αποπληρώθηκε από τους πελάτες της λόγω επιστροφής – ακαταλληλότητας.

Δεν αποδείχτηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η κρίση του ελέγχου πάσχει αοριστίας. Είναι ανακριβής και ανατιολόγητη, διότι δεν καταγράφει αναλυτικά και επαρκώς τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της ώστε να παρέχεται η δυνατότητα ελέγχου νομιμότητας. Κατά το στάδιο της προδικασίας, η προσφεύγουσα προσκόμισε έγγραφα και αποδεικτικά στοιχεία, καθώς και ηλεκτρονικά μηνύματα με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις που αποδεικνύουν τη μη πληρωμή των ανεκτέλεστων μερών επιμέρους πωλήσεων και την άρνηση τους να καταβάλλουν το αναλογούν τίμημα το οποίο ουδέποτε εισέπραξε.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **ν.2859/2000** – Φ.Π.Α, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο ορίζεται ότι:

Άρθρο 34 - Επιστροφή του φόρου «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: ι) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ...

[...]

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του».

Άρθρο 24. - Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή[...],

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 2859/2000** – Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 01/01/2020:

«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 άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

[...]

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

[...]

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2859/2000 εκδόθηκε η **Πολ 1201/29-10-1999**, Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος, σύμφωνα με την οποία:

«2. ... για τη χορήγηση της απαλλαγής, 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 Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται νομότυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λ.π.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. **Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο**, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η

αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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 Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων 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».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2859/2000, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το ν.4714/2020 εκδόθηκε η Ε.2019/22-2-2022, όπως τροποποιήθηκε με την Ε.2079/2022, στην οποία ορίζεται ότι: **«Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

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.

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 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

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

δ. Ειδικότερα θέματα

ι. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ.1201/1999 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α.

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα. Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1201/1999 η οποία αναφέρει:

«για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα»

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.)».

Επειδή, σύμφωνα με την **Πολ.1106/26-04-1999** - Διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

«Απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και, κατ' επέκταση, έκδοση από τον Έλληνα πωλητή Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ είναι:

1. Η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES, με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ.

2. Η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο Έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω Fax) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' (VIES), στα τηλέφωνα: 36.46.227 ή 36.16.754 και Fax: 36.16.216 ή 36.37.103 και 36.37.156.

3. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Διευκρινίζουμε ότι, **κατά τη στιγμή της έκδοσης του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.**

Συνεπώς, **η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών. Ειδικότερα:**

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών θέτουν στην Υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή), ζητούν να τους αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα Τιμολόγια, Τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα.

Κατόπιν των ανωτέρω, εφιστούμε την προσοχή των Προϊσταμένων των αρμοδίων ΔΟΥ ώστε:

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη συναλλαγή.»

Επειδή, στην περίπτωση που έχει εκδοθεί το τιμολόγιο πώλησης και έχει ολοκληρωθεί η διακίνηση των εμπορευμάτων από το κ-μ της αποστολής με υποβολή της σχετικής δήλωσης και του ανακεφαλαιωτικού πίνακα θα πρέπει να δηλωθεί η ενδοκοινοτική απόκτηση από τον παραλήπτη ανεξάρτητα αν γίνουν αποδεκτά τα εμπορεύματα. Στη συνέχεια, εάν ο τελευταίος λόγω λάθους παραγγελίας ή λόγω ελαττωματικότητας κ.λ.π. δεν επιθυμεί να δεχτεί τα εμπορεύματα, θα πρέπει ο πωλητής του άλλου κ-μ να ακυρώσει τη συναλλαγή εκδίδοντας το προβλεπόμενο στοιχείο στη χώρα του (πιστωτικό τιμολόγιο) και να αναγράψει αφαιρετικά την αξία του πιστωτικού στοιχείου στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Ομοίως η παραλήπτρια Ελληνική επιχείρηση απεικονίζει αφαιρετικά την ακύρωση συναλλαγής στη δήλωση Φ.Π.Α. και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του ίδιου μήνα με τον πωλητή. Σε περίπτωση επιστροφής μετά την παραλαβή ελαττωματικών κ.λ.π. εμπορευμάτων σε άλλη φορολογική περίοδο (π.χ. επόμενη) η παραλήπτρια Ελληνική επιχείρηση επίσης αφαιρεί από τους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης ΦΠΑ την αξία των ελαττωματικών εμπορευμάτων που επιστρέφονται, σύμφωνα με το πιστωτικό στοιχείο που έχει λάβει, καθώς επίσης και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων θα αναγράψει αφαιρετικά την αξία των επιστρεφόμενων εμπορευμάτων ή αν δεν υπάρχουν άλλες αποκτήσεις από τον ίδιο προμηθευτή σ' αυτή την περίοδο

θα αναγράψει την αξία με αρνητικό πρόσημο. (Φ.Π.Α. – Τσιατούρας Φώτης, εκδόσεις Σταμούλης 2022, επιστροφή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σελ. 398 & επιστροφή ενδοκοινοτικών παραδόσεων λόγω ελαττωματικότητας – σελ. 1736)

Επειδή, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

άρθρο 34 – διορθωτικός προσδιορισμός φόρου «1. 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...»

άρθρο 28 παρ. 2 – Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

άρθρο 64 - Επαρκής αιτιολογία : «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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του **N.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή με το **άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «**«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την **ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής** ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με αφορμή την υποβολή της υπ'αριθμ./28-01-2021 αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου έτους 2020, με την οποία η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 7.000,00€ και την υποβολή της υπ'αριθμ./21-04-2021 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. του ίδιου τριμήνου, με την οποία «μετέφερε» προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ποσό Φ.Π.Α. ύψους 7.586,43€, εξέδωσε την υπ'αριθμ./05-05-2021 εντολή ελέγχου φορολογικού έτους 2020, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 24 & 28 του ν.2859/2000, προκειμένου οι οικείες συναλλαγές να θεωρηθούν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α.
- Διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την Α.1293/2019, από τις οποίες διαπιστώθηκε η ορθή εφαρμογή των συντελεστών Φ.Π.Α., δεδομένου ότι η προσφεύγουσα

πραγματοποιεί κυρίως πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. (εκροές) με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ήτοι εξαγωγές προς τρίτες χώρες (άρ.24 του Φ.Π.Α.), καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος (άρθρο 28 του Φ.Π.Α.).

- Από τον έλεγχο των δηλώσεων Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε η εσφαλμένη καταχώρηση των δεδομένων των βιβλίων που όμως δεν επηρεάζουν το τελικό αποτέλεσμα ως προς το ύψος του Φ.Π.Α. που μεταφέρεται προς έκπτωση ή επιστροφή, ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	-5.770,00	44.940,00	50.710,00	ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ ΧΡΕΟΠΙΣΤΩΘΗΚΕ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ -50.710,00 ΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΕΝΩ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΗ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	445.638,45	394.928,45	-50.710,00	
ΕΞΑΓΩΓΕΣ	0,00	67.685,00	67.685,00	ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ ΟΙ ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ ΩΣ ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚ. ΕΚΠΤ.
ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚ. ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΜΕ Ε.Δ.Δ.Α.	130.801,62	63.116,62	-67.685,00	
ΣΥΝΟΛΟ	570.670,07	570.670,07	0,00	

- Η προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 394.928,45€, ενώ διαπιστώθηκε η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (κυρίως καρπουζιών), σε ορισμένες περιπτώσεις, μεγάλης αξίας, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα έγγραφα που να αποδεικνύουν τη μεταφορά τους.
- Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος επεκτάθηκε στο σύνολο του φορολογικού έτους και η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή της Πολ.1201/1999 προσέφυγε στη διαδικασία της διοικητικής συνδρομής υποβάλλοντας διαμέσου του τμήματος ΣΤ' – Διοικητικής συνδρομής της ΑΑΔΕ για τις εξής αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, από τις οποίες ζητήθηκαν πληροφορίες σχετικά με τη δυνατότητα πραγματοποίησης του συνόλου των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, τον τρόπο μεταφοράς των αγαθών, την ορθή καταχώρηση στα βιβλία του συνόλου των φορολογικών παραστατικών (πώλησης & πιστωτικών), καθώς και λοιπά έγγραφα καταστροφής ή επιστροφής των αγαθών για τα οποία εκδόθηκαν τα πιστωτικά τιμολόγια :

A/A	ΑΡ.ΠΡΩΤ. ΕΜΠ.	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ/ΑΤ Α.Φ.Μ.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΧΩΡΑΣ Ε. Ε.
1	.../31-03-2022	/PL....	ΠΟΛΩΝΙΑΣ
2	.../31-03-2022	/RO....	ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ
3	.../31-03-2022	/HU....	ΟΥΓΓΑΡΙΑΣ
4	.../31-03-2022	/PL....	ΠΟΛΩΝΙΑΣ
5	.../31-03-2022	/PL....	ΠΟΛΩΝΙΑΣ
6	.../31-03-2022	 LV...	ΛΕΤΟΝΙΑΣ
7	.../31-03-2022	/DE....	ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ
8	.../31-03-2022	/RO....	ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ

- Λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις των αλλοδαπών φορολογικών αρχών η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας προέβη σε διασταύρωση με τα καταχωρημένα στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας παραστατικά, με τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και με τις «κινήσεις» των τραπεζικών λογαριασμών που αφορούν τις συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενους. Από τις ως άνω διασταυρώσεις

προέκυψαν οι εξής διαφορές που αφορούν τα πιστωτικά τιμολόγια, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 7 έως 20 της από 23-05-2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.:

A/A	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ/ΑΤ Α.Φ.Μ.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΧΩΡΑΣ Ε. Ε.	ΑΡΧΗ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΠΟΥ ΔΕΝ
1		ΠΟΛΩΝΙΑΣ			20.862,50
2		ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ			9.375,00
3		ΟΥΓΓΑΡΙΑΣ			0,00
4		ΠΟΛΩΝΙΑΣ			9.670,00
5		ΠΟΛΩΝΙΑΣ			0,00
6		ΛΕΤΟΝΙΑΣ			2.245,20
7		ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ			34.002,00
8		ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ			25.670,00
	ΣΥΝΟΛΟ				101.824,70

Σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τη Γερμανική επιχείρηση/DE....., η φορολογική αρχή έκρινε ότι πρέπει να απορριφθεί το σύνολο των συναλλαγών με την εν λόγω επιχείρηση, καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, της Πολ.1201/1999 ή της Ε.2019/2022, ήτοι, η προσφεύγουσα δεν προέβη σε επαλήθευση του Α.Φ.Μ./V.A.T. της αντισυμβαλλόμενης, δεν κατέχει στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών, καθώς τα CMR είναι χωρίς υπογραφή από τον παραλήπτη και σε κάποιες περιπτώσεις και από το μεταφορέα. Δεν υφίστανται δελτία αποστολής, τιμολόγιο από τη μεταφορική ή φορτωτική. Δεν υπάρχει κανένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή γραπτή δήλωση της αντισυμβαλλόμενης. Η συνολική αξία των εκδοθέντων τιμολογίων ανέρχεται σε **61.350,00€**.

➤ Επίσης, διαπιστώθηκε η ύπαρξη του υπ'αριθμ. .../28-05-2020 τιμολογίου πώλησης που αφορά σε ενδοκοινοτική παράδοση, ποσού **13.570,00€**, με την ένδειξη «ΑΚΥΡΟ», το οποίο όμως αφορά σε πραγματική συναλλαγή, καθώς διαθέτει CMR με τα στοιχεία των μεταφορέων και διαπιστώθηκε η εξόφλησή του με εισερχόμενο έμβασμα, ενώ δεν διαπιστώθηκε καμία επιστροφή ποσού από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Ωστόσο, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της Πολ.1201/1999 ή της Ε.2019/2022, ήτοι η επαλήθευση του Α.Φ.Μ./V.A.T., γραπτή δήλωση του αγοραστή που να βεβαιώνει τη μεταφορά και το κράτος – μέλος προορισμού των αγαθών. Ως εκ τούτου θεωρούνται φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας.

➤ Σε ότι αφορά τις εξαγωγές, από τον έλεγχο της κατάστασης Εξαγωγών του πληροφοριακού συστήματος τελωνείων (ICISnet) διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2020 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εξαγωγές προς τρίτες χώρες συνολικού ποσού 89.705,00€, ενώ στα φορολογικά της βιβλία καταχωρήθηκαν εξαγωγές ποσού 67.685,00€. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν τις καταχωρηθείσες στα φορολογικά βιβλία εξαγωγές διαπιστώθηκαν οι εξής διαφορές, που αφορούν την απόρριψη πιστωτικών τιμολογίων, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 23 έως 25 της από 23-05-2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.:

A/A	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ/ΑΤ Α.Φ.Μ.	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΠΟΥ ΔΕΝ
1	ΒΟΡΕΙΑ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑ		6.861,00
2	/ΜΟΛΔΑΒΙΑ		7.140,00
3	/ΚΟΣΣΥΦΟΠΕΔΙΟ		2.080,00
	ΣΥΝΟΛΟ		16.081,00

Επειδή, οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή απέρριψε ορισμένα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν σε επιστροφή αγαθών (καρπουζιών) κατόπιν ενδοκοινοτικών παραδόσεων και εξαγωγών παρατίθενται αναλυτικά, ανά περίπτωση, στην από 23-05-2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι πελάτες της προσφεύγουσας δεν γνώριζαν για την ύπαρξη πιστωτικών τιμολογίων, ενώ σε άλλες δεν είχαν καταχωρήσει τα χειρόγραφα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα. Σε κάποιες περιπτώσεις τα παραστατικά πώλησης που έχουν στην κατοχή τους οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις φέρεται να εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα

μηχανογραφικά, χωρίς ποτέ να προσκομιστούν στον έλεγχο και τα οποία κατά περίπτωση διαφέρουν ως προς τον α/α ή την αξία τους. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των κινήσεων των υπ' αριθμ.-.....-.... &-.....-.... τραπεζικών επαγγελματικών λογαριασμών που τηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα Πειραιώς δεν διαπιστώθηκε καμία επιστροφή χρημάτων (εξερχόμενο έμβασμα) προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις για τα επίμαχα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς αυτές.

Επειδή, η φορολογική αρχή ζήτησε επιπλέον στοιχεία σχετικά με την αιτιολόγηση των συναλλαγών των απορριφθέντων πιστωτικών τιμολογίων και η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./03-03-2023 έγγραφό της προσκόμισε e-mail/αλληλογραφία και τηλεφωνικά μηνύματα που είχε με κάποιες από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, τα οποία επικαλείται και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η φορολογική αρχή ορθώς απέρριψε τα προσκομισθέντα στοιχεία, καθώς διαπίστωσε ότι: «α) Τα από 15/12/2022 και 29/06/2021 έγγραφο/αλληλογραφία που φέρονται να αφορούν στην κοινοτική επιχείρηση «.....» αναφέρονται σε συναλλαγές του έτους 2021 και όχι του εξεταζόμενου φορολογικού έτους 2020.

β) Από το έγγραφο/αλληλογραφία που φέρεται να αφορά στην κοινοτική επιχείρηση «.....» δεν προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία ότι πρόκειται για την εν λόγω αντισυμβαλλόμενη κοινοτική επιχείρηση, ούτε στοιχεία για τη συναλλαγή με την οποία σχετίζεται όπως αριθμός τιμολογίου ή ημερομηνία συναλλαγής.

γ) Από το έγγραφο/αλληλογραφία σχετικά με την κοινοτική επιχείρηση «.....» δεν προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία για τη συναλλαγή με την οποία σχετίζεται όπως αριθμός τιμολογίου ή ημερομηνία συναλλαγής.

δ) Από το έγγραφο/αλληλογραφία που φέρεται να αφορά στην κοινοτική επιχείρηση «... ..» δεν προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία για τη συναλλαγή με την οποία σχετίζεται, όπως αριθμός τιμολογίου ή ημερομηνία συναλλαγής.

Αντίγραφο μηνυμάτων και φωτογραφιών χωρίς επιπλέον δεδομένα δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία για τη νόμιμη έκδοση πιστωτικών τιμολογίων».

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν έγγραφα που να αποδεικνύουν την καταστροφή ή την επιστροφή των αγαθών για οποία εκδόθηκαν τα επίμαχα πιστωτικά τιμολόγια.

Επειδή, η προσφεύγουσα φέρει το βάρος της τεκμηρίωσης κάθε συναλλαγής, προκειμένου να υπάρξει ασφαλής ταυτοποίηση αυτής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-05-2023 έκθεση ελέγχου φόρου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **05-07-2023** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης της του με ΑΦΜ και

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

1)Επί της υπ' αριθμ./23-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογικού έτους 2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.586,43	7.386,17	7.386,17	200,26
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.533,97	9.533,97	9.533,97
Πρόστιμο αρ.58 ^Α Κ.Φ.Δ.		4.766,98	4.766,98	4.766,98
Συνολικό ποσό		14.300,95	14.300,95	14.300,95
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	7.586,43	7.386,17	7.386,17	200,26

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.