



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 234

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 27.431,49 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 13.715,75 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **41.147,24 €** και παράλληλα, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση κατά το ποσό των 197.241,20 €.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 58.560,49 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 29.280,24 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **87.840,73 €** και παράλληλα, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση των 226.445,29 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Ο προσφεύγων είχε ελεγχθεί αρχικά για τις ανωτέρω φορολογικές περιόδους στα πλαίσια της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου. Αιτία για τον αρχικό εκείνο έλεγχο είχε αποτελέσει η εκ μέρους του προσφεύγοντος υποβολή της υπ' αριθμόν αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 305.380,86 €, λόγω πραγματοποίησης απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α. πωλήσεων κατά τα επίμαχα έτη. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα στοιχεία, ο προσφεύγων φέρεται να πραγματοποίησε **ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές** κατά τα επίμαχα έτη που ανέρχονταν συνολικά σε:

- 2016: 1.006.589,40 €
- 2017: 1.800.532,00 €

Ο έλεγχος, δεδομένου ότι δεν είχαν προσκομιστεί από τον προσφεύγοντα τα ζητηθέντα στοιχεία που προβλέπουν οι ΠΟΛ 1201/99 και 1203/2016 που αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών εκτός Ελλάδος και την παραλαβή τους από τον εκάστοτε αγοραστή, είχε κρίνει ότι **οι ανωτέρω εκροές του προσφεύγοντος δεν τυγχάνουν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών αλλά φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών**. Συνεπώς, είχε προσαυξήσει τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος κατά τα ανωτέρω ποσά και είχαν εκδοθεί:

- για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία είχε καταλογιστεί συνολικό πληρωτέο ποσό 50.245,31 €, με παράλληλη μείωση του υπολοίπου φόρου προς έκπτωση κατά το ποσό των 203.737,04 € και
- για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία είχε καταλογιστεί συνολικό πληρωτέο ποσό 156.057,86 €, με παράλληλο μηδενισμό του υπολοίπου φόρου προς έκπτωση κατά το ποσό των 226.445,29 €.

Ο προσφεύγων είχε προσβάλει τις ανωτέρω καταλογιστικές πράξεις με την υπ' αριθμόν ενδικοφανή προσφυγή, η οποία είχε γίνει **μερικώς δεκτή** από την Υπηρεσία (σχετ. η υπ' αριθμόν απόφαση). Ειδικότερα, η Υπηρεσία μας:

- αναφορικά με τις **ενδοκοινοτικές παραδόσεις** που δεν είχαν αναγνωριστεί από τον έλεγχο, είχε κρίνει ότι θα έπρεπε να ζητηθεί η συνδρομή των φορολογικών αρχών των κρατών της έδρας των εκάστοτε πελατών του προσφεύγοντος. Σε αυτή τη βάση, κατά τη διάρκεια εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, είχε αποστείλει στον έλεγχο το υπ' αριθμόν ΔΕΔ έγγραφο, με το οποίο όριζε ότι, προκειμένου να συναχθεί ασφαλής κρίση αναφορικά με το εάν οι επίμαχες συναλλαγές ήταν όντως ενδοκοινοτικές, θα έπρεπε να υποβληθεί σχετικό ερώτημα στη 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α.-Τμήμα Δ' VIES. Ο έλεγχος, δρώντας αναλόγως, είχε αποστείλει το υπ' αριθμόν έγγραφο, για το οποίο ωστόσο, δεν ελήφθη απάντηση έως και την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκ μέρους της Υπηρεσίας μας. Ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας έκρινε πως οι συγκεκριμένοι επιμέρους καταλογισμοί θα έπρεπε να μηδενιστούν, τονίζοντας παράλληλα ότι ο έλεγχος θα ηδύνατο, εφόσον λάβει σχετική απάντηση από τις φορολογικές αρχές της αλλοδαπής μέσω της 14ης Διεύθυνσης Φ.Π.Α.-Τμήμα Δ' VIES, να επανέλθει με νέα εντολή ελέγχου εντός της προβλεπόμενης νόμιμης περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τα κρινόμενα φορολογικά έτη.
- αναφορικά με τις **εξαγωγές** που δεν είχαν αναγνωριστεί από τον έλεγχο, οι οποίες εντοπίζονται μόνο στο έτος 2017 και ανέρχονται αθροιστικά σε **127.890,00 €** είχε **επικυρώσει τον σχετικό καταλογισμό**, καθότι ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει στον έλεγχο τα προβλεπόμενα τελωνειακά παραστατικά που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών εκτός της κοινότητας.

Όπως προελέχθη, ο έλεγχος είχε αποστείλει στη 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α.-Τμήμα Δ' VIES το υπ' αριθμόν έγγραφο, το οποίο αφορούσε αιτήματα διοικητικής συνδρομής προς τις φορολογικές πέντε (5) κρατών μελών, για **εννιά (9) διαφορετικές επιχειρήσεις** που διενήργησαν εκατόν πενήντα έξι (156) συναλλαγές με τον προσφεύγοντα. Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου, το Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α. της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, μέσω των υπ' αριθμ. εγγράφων, απέστειλε τις σχετικές διαπιστώσεις, οι οποίες περιγράφονται αναλυτικότερα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 25-37), η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. νέας εντολής ελέγχου.

Με βάση τις ανωτέρω απαντήσεις των φορολογικών αρχών των λοιπών κρατών μελών (ελήφθησαν απαντήσεις για τις οκτώ (8) από τις συνολικά εννιά (9) επιχειρήσεις), αλλά και με βάση στοιχεία που έθεσε ο προσφεύγων στη διάθεση του ελέγχου, δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. συναλλαγές ύψους:

- **952.820,40 €** για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 και
- **1.638.106,00 €** για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017.

Σημειωτέον επίσης ότι, με βάση τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, με την υπ' αριθμόν απόφαση του Προϊσταμένου, προέβη στις στην αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος, κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1200/2015.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:
1^{ος} λόγος: Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής που αφορά την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου.

2^{ος} λόγος: Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, παράνομη και εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί μη επιστροφής του Φ.Π.Α. ποσού ύψους 305.380,86 €.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων αναφορικά με τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (α') του Ν. 4646/2019 «[...] Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις **φοροδιαφυγής**, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, **δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς** αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που **δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε** ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

...».

Επειδή με την Ε. 2057/2023 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν».

Επειδή εν προκειμένω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 **μετέφερε πιστωτικό ποσό φόρου για έκπτωση ύψους 218.656,54 €**. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. διαμορφώθηκε (μειώθηκε) στο ποσό των 21.415,34 €, ενώ παράλληλα προέκυψε και χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 27.431,49 €, ήτοι συνολική διαφορά φόρου με βάση τη δήλωση του προσφεύγοντος ύψους **224.672,69 €** [= (218.656,54 - 21.415,34) + 27.431,49]. Συνεπώς, η διαφορά στο ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 υπερβαίνει τις 50.000 ευρώ και ως εκ τούτου, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, **υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής** και το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης καταλογισμού παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, ήτοι στις 31/12/2027.

Ως εκ τούτου, με βάση τα προαναφερθέντα και το γεγονός της έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων στις (πριν τις 31/12/2027), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό δεν έχει παραγραφεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 «απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1203/2016:

«Άρθρο 1

Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή – εξαγωγέα

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται:

α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. 2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής. Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε δύναται να εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης) από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη.

γ) Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε.

δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 «απαλλάσσεται από το φόρο 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...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους:

«...»

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:

...

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.

...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλως εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν οι επίμαχες συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθότι πλήρως και ευχερώς συνάγεται η πραγματοποίηση αυτών με υφιστάμενες φορολογικά οντότητες του εξωτερικού.

Επειδή ωστόσο, κατά τη διάρκεια του αρχικού ελέγχου (στα πλαίσια της υπ' αριθμόν εντολής), ο προσφεύγων, αν και είχε κληθεί σχετικά, **δεν είχε προσκομίσει** τα στοιχεία εκείνα που να **αποδεικνύουν την μεταφορά** των πωληθέντων αγαθών από την Ελλάδα στις χώρες της αλλοδαπής.

Επειδή στη συνέχεια, καθ' υπόδειξιν της Υπηρεσίας μας απεστάλησαν αιτήματα διοικητικής συνδρομής προς τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών όπου εδρεύουν οι επίμαχοι πελάτες του προσφεύγοντος (υπ' αριθμόν έγγραφο προς την 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α.-Τμήμα Δ' VIES). Ειδικότερα, ζητήθηκε να απαντηθούν τα παρακάτω ερωτήματα για τις υπό εξέταση επιχειρήσεις:

- 1) Εάν έχουν παραληφθεί τα αγαθά που αναγράφονται στα εκδοθέντα από την ελληνική επιχείρηση φορολογικά στοιχεία.
- 2) Με ποιον τρόπο μεταφέρθηκαν τα αγαθά.
- 3) Με ποιον τρόπο εξοφλήθηκαν οι συναλλαγές.
- 4) Εάν τα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις των ληπτών.
- 5) Που διατέθηκαν τα αγαθά από τις ως άνω αναφερόμενες επιχειρήσεις/πελάτες του προσφεύγοντος.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε απαντήσεις από το Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α. της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, μέσω των υπ' αριθμ. εγγράφων. Οι απαντήσεις αυτές αφορούσαν τις οκτώ (8) από τις συνολικά εννιά (9) επιχειρήσεις. Συνδυάζοντας τις απαντήσεις των αλλοδαπών φορολογικών αρχών με τα λοιπά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του από τον προσφεύγοντα, κατέληξε στις σχετικές διαπιστώσεις για καθένα πελάτη, οι οποίες περιγράφονται αναλυτικότερα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 25-37).

Αναλυτικά, οι επιχειρήσεις-πελάτες, οι συναλλαγές με τις οποίες δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες και καταλογίστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α., είναι οι ακόλουθες ανά φορολογική περίοδο:

01/01/2016-31/12/2016

Παραλήπτης	Αξία (€)	Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί (€)
.....	888.788,00	209.945,24
.....	64.032,40	14.727,45
Σύνολο	952.820,40	224.672,69

01/01/2017-31/12/2017

Παραλήπτης	Αξία (€)	Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί (€)
------------	----------	----------------------------

.....	1.489.933,00	357.583,92
.....	15.348,00	3.683,52
.....	4.935,00	1.184,40
.....	127.890,00	30.693,60
Σύνολο	1.638.106,00	393.145,44

Αναφορικά με τις ανωτέρω εταιρείες, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, αναφέρονται τα εξής:

.....

«Πόρισμα της ιταλικής φορολογικής διοίκησης για την επιχείρηση

Σχετικά με τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής επιχείρησης στην ιταλική επιχείρηση την περίοδο Μάιος 2016-Δεκέμβριος 2017, συνολικής αξίας 2.313.911,00 €, η φορολογική αρχή της Ιταλίας απάντησε στην Δ.Ο.Σ. τα ακόλουθα, τα οποία διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας στις με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ έγγραφο. Οι ελεγκτές έστειλαν προσκλήσεις στην επιχείρηση στην έδρα της, στη Οι παραδόσεις τους ήταν επιτυχείς αλλά δεν δόθηκε καμία απάντηση από την εταιρεία. Η ιταλική εταιρεία υπέβαλε τις φορολογικές δηλώσεις για το έτος 2016 με ορισμένα στοιχεία να μην συμφωνούν με τα ευρήματα που προκύπτουν από τη φορολογική βάση δεδομένων. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση δεν συμπλήρωσε, στη δήλωση Φ.Π.Α. της, τις ενδοκοινοτικές αγορές όταν (αντίθετα) το σύστημα VIES εμφανίζει αγορές που έχουν συμπληρωθεί από ξένους εμπόρους, για πάνω από 2.400.000,00 €. Επιπλέον, υπάρχει σημαντική απόκλιση μεταξύ της αξίας των αγορών που υπέβαλε η επιχείρηση στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα και των στοιχείων που υποβλήθηκαν από τους ξένους προμηθευτές όπως προκύπτουν από το σύστημα VIES. Στις 15 Ιανουαρίου 2018, ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της ιταλικής επιχείρησης ακυρώθηκε από τη φορολογική υπηρεσία λόγω των στοιχείων κινδύνου που εντοπίστηκαν.

Πόρισμα του ελέγχου μας:

Για την ιταλική επιχείρηση αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ύψους 2.378.721,00 €, δεν πραγματοποιήθηκαν, για τους παρακάτω λόγους:

- Δεν υφίστανται αποδεικτικά της φυσικής μεταφοράς των αναγραφόμενων αγαθών προς το εξωτερικό.
- Σε όλες τις περιπτώσεις που η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε παραστατικά τραπεζικής εξόφλησης των συναλλαγών, αυτά εμφανίζουν ως προέλευση της κατάθεσης των χρημάτων (ή αλλιώς «δημιουργός/καταθέτης/originator») πρόσωπο με στοιχεία που δε σχετίζεται με την ιταλική επιχείρηση. Από την αναζήτηση που πραγματοποιήσαμε στο διαδίκτυο διαπιστώσαμε ότι στην ελβετική βάση δεδομένων που περιέχει τα στοιχεία των φυσικών προσώπων και των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην Ελβετία (επισυνάπτεται εκτύπωση) εμφανίζεται εταιρεία με επωνυμία που έχει έδρα την πόλη και εμφανίζεται ως ανενεργή (inactive). Το προηγούμενο όνομα της εταιρείας εμφανίζεται δηλαδή ίδιο ονοματεπώνυμο με την κόρη του ελεγχόμενου, η οποία κόρη έχει λάβει τον Α.Φ.Μ. Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης αυτής σχετίζεται με την εμπορία ρολογιών και κοσμημάτων. Στην παρούσα έκθεση ελέγχου επισυνάπτεται εκτύπωση της σχετικής ιστοσελίδας. Συνεπώς προκύπτει ότι τα χρήματα για τις υποτιθέμενες πωλήσεις προς την ιταλική επιχείρηση προέρχονταν από την εταιρεία που σχετίζεται με την κόρη του ελεγχόμενου προσώπου.

- Το πρόσωπο αυτό εμφανίζεται ως καταθέτης σε μια πλειάδα συναλλαγών κατά τα δύο ελεγχόμενα έτη και με άλλες εταιρείες, ήτοι με την ελβετική επιχείρησηκαι την ιταλική για τις οποίες γίνεται αναλυτική αναφορά παρακάτω.
- Σύμφωνα με το σύστημα Elenxis, ο απέστειλε σε μεταγενέστερο διάστημα (έτος 2019) έξι εμβάσματα με αποδέκτη πρόσωπο που αναφέρεται ως ύψους 281.600,00 €.
- Η μεταφορά για το τιμολόγιο Νο 51 εμφανίζεται να έχει γίνει με την υπηρεσία Πόρτα-Πόρτα, στο έγγραφο της οποίας αναγράφεται μηδενικό ποσό και δεν υπάρχει υπογραφή του παραλήπτη.
- Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ιταλικής φορολογικής διοίκησης, η επιχείρηση πραγματοποίησε δήλωση έναρξης ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις Σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία της ελεγχόμενης ελληνικής επιχείρησης, μόλις μία εβδομάδα μετά, εμφανίζεται η έναρξη συναλλαγών με την ιταλική επιχείρηση και μάλιστα σε ύψος που φθάνει τα 2.378.721,00 €, σε μόλις δύο χρόνια.
- Η εταιρεία αυτή έχει κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο τροφίμων, δηλαδή αντικείμενο ξένο προς την εμπορία ρολογιών.
- Η επιχείρηση δεν συμπλήρωσε τις αγορές αυτές στη δήλωση Φ.Π.Α., στο πεδίο που αφορά τις ενδοκοινοτικές αγορές ενώ το σύστημα VIES εμφανίζει αγορές που έχουν συμπληρωθεί από ξένους εμπόρους, για πάνω από 2.400.000,00 €. Το 99% των πωλήσεων αυτών αφορούν συναλλαγές που δήλωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση. Επιπλέον, υπάρχει σημαντική απόκλιση μεταξύ της αξίας των αγορών που υπέβαλε η επιχείρηση στον ανακεφαλαιωτικό της πίνακα και των στοιχείων που υποβλήθηκαν από τους ξένους προμηθευτές όπως προκύπτουν από το σύστημα VIES.
- Στις 15 Ιανουαρίου 2018, ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της ιταλικής επιχείρησης ακυρώθηκε από τη φορολογική υπηρεσία λόγω των στοιχείων κινδύνου που εντοπίστηκαν.
- Αναφορικά στην επιχείρησηαλλά και στις λοιπές περιπτώσεις, ο ελεγχόμενος, με βάση το υπόμνημα με αριθμό πρωτοκόλλου, που είχε καταθέσει στη Δ.Ο.Υ. μας κατόπιν της κοινοποίησης των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου, είχε υποστηρίξει πως οι μεταφορές των ρολογιών είχαν γίνει από την κόρη του, μέσω τακτικών αεροπορικών γραμμών. Εντούτοις, δεν προσκόμισε εισιτήρια της υποτιθέμενης μετάβασης στις χώρες του εξωτερικού. Αντίθετα προσκόμισε μόνο καταστάσεις με πωλούμενα εισιτήρια προς την κόρη του, για 36 περιπτώσεις, που εκδόθηκαν από τουριστικό γραφείο με τίτλο (χωρίς λοιπά στοιχεία όπως επωνυμία, Α.Φ.Μ., διεύθυνση του τουριστικού γραφείου κ.λ.π.). Από τις καταστάσεις αυτές προκύπτει ότι η συντριπτική πλειοψηφία των εισιτηρίων αφορούν μεταβάσεις της κόρης του προς την Αθήνα ενώ ένα ελάχιστο μέρος αυτών (8 περιπτώσεις) αφορούν μεταβάσεις προς την Ιταλία και την Ελβετία. Στις καταστάσεις αυτές δεν αναφέρονται ούτε ημερομηνίες αναχώρησης και επιστροφής και σε κάθε περίπτωση δε σχετίζονται με τη σωρεία των συναλλαγών που υποτίθεται ότι πραγματοποίησε με τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή την Ελβετία.
- Από τον έλεγχο των εκδοθέντων τιμολογίων προκύπτει ότι πραγματοποιούνταν εκδόσεις τιμολογίων σε συνεχόμενες μέρες, π.χ.κάτι που δεν είναι δυνατόν να συμβαίνει, αφού όπως υποστήριξε ο ελεγχόμενος στο υπόμνημα που έχει αναφερθεί, τα πωλούμενα αγαθά μετέφερε η κόρη του, μέσω αεροπορικών γραμμών. Συνεπώς δε συνάδει με την κοινή λογική, να μεταβαίνει κάποιος στην Ιταλία και να επιστρέφει την ίδια ημέρα, για να μεταβεί την αμέσως επόμενη ημέρα ξανά στην ίδια χώρα.

- Οι τραπεζικές εξοφλήσεις που προσκομίστηκαν στη Δ.Ο.Υ. μας είναι ύψους 1.062.434,00 €, σε σύνολο συναλλαγών που ανέρχονται σε 2.378.721,00 €, δηλαδή οι εξοφλήσεις υπολείπονται κατά 1.272.187,00 € και μάλιστα, όπως προαναφέρθηκε, αυτές έχουν γίνει από πρόσωπο ξένο προς τις συναλλαγές αυτές (..... με έδρα στην Ελβετία.

...».

«Πόρισμα της ιταλικής φορολογικής διοίκησης για την επιχείρηση

Σχετικά με τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής επιχείρησης στην ιταλική επιχείρηση την περίοδο Μάρτιος-Μάιος 2016, συνολικής αξίας 114.677,40 €, η φορολογική αρχή της Ιταλίας απάντησε στην Δ.Ο.Σ. τα ακόλουθα, τα οποία διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας στις με το υπ' αριθμόν έγγραφο. Από τον έλεγχο των δικαιολογητικών προέκυψε ότι τα τιμολόγια που ζητήθηκαν και εκδόθηκαν από την ελληνική επιχείρηση συνολικής αξίας 114.667,40 € και ειδικότερα το τιμολόγιο με αριθμό που εκδόθηκε στις, το τιμολόγιο με αριθμό που εκδόθηκε στις, το τιμολόγιο με αριθμό που εκδόθηκε στις, το τιμολόγιο με αριθμό που εκδόθηκε στις και το τιμολόγιο με αριθμό που εκδόθηκε στις, συνολικής αξίας 114.667,40 € **δεν έχουν παραληφθεί και επομένως ποτέ δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας** Επισυνάπτεται αντίγραφο του μοναδικού τιμολογίου που ελήφθη από τον Έλληνα προμηθευτή, το οποίο φέρει τον αριθμό με ημερομηνία, ήτοι μεταγενέστερη της ελεγχόμενης περιόδου και τα σχετικά λογιστικά έγγραφα. Για τον λόγο αυτό η ιταλική εταιρεία δεν μπόρεσε να τεκμηριώσει την εκτέλεση της σχετικής μεταφοράς και δεν προσκομίστηκαν παραστατικά σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών. Δεδομένου ότι τα ζητούμενα τιμολόγια δεν ελήφθησαν ποτέ από την επιχείρηση, δεν προσκομίστηκε κανένα έγγραφο σχετικά με την πληρωμή των αγαθών. Πρόκειται για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο λινών, πλεκτών, πουκαμίσων.

Πόρισμα του ελέγχου μας:

Για την ιταλική επιχείρηση αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, ύψους 64.032,40 €, ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν για τους παρακάτω λόγους:

- Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τα τιμολόγια με αριθμούς και ούτε υφίστανται αποδεικτικά της φυσικής μεταφοράς των αναγραφόμενων αγαθών προς το εξωτερικό.
- Δεν υφίστανται αποδεικτικά τραπεζικής εξόφλησης των συναλλαγών για τα δύο από τα τέσσερα εκδοθέντα τιμολόγια ενώ για τα δύο που έχουν προσκομισθεί, εμφανίζουν ως προέλευση της κατάθεσης των χρημάτων (ή αλλιώς «δημιουργός/καταθέτης/originator») πρόσωπο με στοιχεία που δε σχετίζεται με την επιχείρηση αυτή. Το πρόσωπο αυτό εμφανίζεται ως καταθέτης σε μια πλειάδα συναλλαγών κατά τα δύο ελεγχόμενα έτη, με τις επιχειρήσεις και(Ιταλίας), όπως αναλυτικά αναφέρθηκε και πιο πάνω.
- Οι συναλλαγές δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και τις δηλώσεις Φ.Π.Α. της λήπτριας, ιταλικής επιχείρησης.
- Η ιταλική επιχείρηση δεν μπόρεσε να τεκμηριώσει την εκτέλεση της σχετικής μεταφοράς και δεν προσκομίστηκαν παραστατικά σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών.

- Από τα αρχεία της ιταλικής εταιρείας δεν προκύπτει η ύπαρξη πληρωμών προς την ελληνική επιχείρηση.
- Στα βιβλία της ιταλικής επιχείρησης υπάρχει μόνο καταχωρημένο τιμολόγιο με αριθμό είναι διαφορετικό από το Τιμολόγιο με αριθμό που έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης. Αυτό που μας έχει προσκομίσει η ελεγχόμενη έχει εκδοθεί με αποδέκτη την εταιρεία LTD στις, αναγράφει διαφορετικά ποσά και είδη και έχει εκδοθεί από αυτογραφικό χειρόγραφο στέλεχος, όπως και άλλα τιμολόγια που εκδίδει. Το τιμολόγιο που παρουσίασε η ιταλική επιχείρηση έχει εντελώς διαφορετική μορφή από τα τιμολόγια που εκδίδει η ελεγχόμενη επιχείρηση, εκδόθηκε από ηλεκτρονικό υπολογιστή και δεν έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Πρόκειται για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο λινών, πλεκτών, πουκαμίσων και άρα μη σχετιζόμενη με το εμπόριο ρολογιών κ.λ.π., ήτοι δραστηριότητα ξένη προς την εμπορία ρολογιών.

...».

«Πόρισμα της αγγλικής φορολογικής διοίκησης για την επιχείρηση

Σχετικά με τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής επιχείρησης στη βρετανική επιχείρηση τον, αξίας 15.348,00 €, η φορολογική αρχή της Μ. Βρετανίας απάντησε στην Δ.Ο.Σ. τα ακόλουθα, τα οποία διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας στις με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ έγγραφο. Αυτό το Α.Φ.Μ. ακυρώθηκε μετά από επίσκεψη της φορολογικής αρχής στη διεύθυνση εγκατάστασης στην οδό στις Η εταιρεία εισήλθε σε εκούσια εκκαθάριση των πιστωτών με ισχύ στις και λύθηκε στο Μητρώο Επιχειρήσεων στις Ο μοναδικός διευθυντής της εταιρείας κ. δεν μπορεί να εντοπιστεί. Η φορολογική διοίκηση δεν έλαβε καμία ανταπόκριση στην υποχρεωτική διαγραφή για σκοπούς Φ.Π.Α. το 2017.

Πόρισμα του ελέγχου μας:

Για τις συναλλαγές με την, ύψους 15.348,00 €, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Δεν υφίστανται αποδεικτικά της φυσικής μεταφοράς των αναγραφόμενων αγαθών προς το εξωτερικό.
- Υφίστανται αποδεικτικά τραπεζικής εξόφλησης των συναλλαγών.
- Ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ακυρώθηκε μετά από μία επίσκεψη της βρετανικής φορολογικής αρχής στη διεύθυνση εγκατάστασης στην οδό
- Ο μοναδικός διευθυντής της εταιρείας κ. δεν μπορεί να εντοπιστεί.
- Η βρετανική φορολογική διοίκηση δεν έλαβε καμία ανταπόκριση στην υποχρεωτική διαγραφή για σκοπούς Φ.Π.Α. το 2017.
- Η επιχείρηση αυτή είναι απενεργοποιημένη από τη φορολογική αρχή της Βρετανίας με πρόταση διαγραφής της από το Μητρώο Επιχειρήσεων.
- Ο εκκαθαριστής της επιχείρησης δήλωσε στις ότι αγνοούσε ότι η ήταν εγγεγραμμένη στα μητρώα για σκοπούς Φ.Π.Α..
- Παρά την ύπαρξη βάσιμων υποψιών για την ύπαρξη εικονικών συναλλαγών, εντούτοις ο έλεγχος δεν μπορεί να αποφανθεί με βεβαιότητα για την εικονικότητα των συναλλαγών αυτών και για τον λόγο αυτό, θεωρούμε ότι αυτές κατ' ελάχιστον υπόκεινται σε φόρο εκρών, λόγω της μη ύπαρξης των απαραίτητων δικαιολογητικών, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1201/99 και 1281/98, το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 και το άρθρο 138 της ευρωπαϊκής οδηγίας περί Φ.Π.Α..

.....

«Πόρισμα της εσθονικής φορολογικής διοίκησης για την επιχείρηση

Σχετικά με τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής επιχείρησης στην εσθονική επιχείρηση την περίοδο Μάρτιος-Μάιος 2017, αξίας 20.235,00 €, η φορολογική αρχή της Εσθονίας απάντησε στην Δ.Ο.Σ. τα ακόλουθα, τα οποία διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας στις με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ ΣΤέγγραφο. Η επιχείρηση διαγράφηκε από το μητρώο Φ.Π.Α. της Εσθονίας από τις, επειδή δεν εμφανίστηκε στην εσθονική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή προκειμένου να αποδείξει την επαγγελματική της δραστηριότητα στην Εσθονία. Μέλος του διοικητικού συμβουλίου της από τις είναι η Λεττονικής υπηκοότητας. Κατά τη διάρκεια των συναλλαγών με τον φορολογούμενο την χρονική περίοδο 03.2017-05.2017, μέλος του διοικητικού συμβουλίου ήταν η

Δεδομένου ότι η εσθονική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή δεν κατάφερε να επικοινωνήσει επανειλημμένα με την επιχείρηση, η επιχείρηση θεωρείται ότι δεν είναι διαθέσιμη στις αρχές και η απάντηση των εσθονικών αρχών στο αίτημά μας βασίζεται σε πληροφορίες από τις βάσεις δεδομένων.

Τις τελευταίες δύο φορές που άλλαξε μέλος του διοικητικού συμβουλίου, η επιχείρηση πληροφόρησε τις εσθονικές αρχές ότι η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας εξακολουθεί να είναι η αγορά και πώληση αποκλειστικά ρολογιών. Η δεν έχει δηλώσει ποτέ εσωτερικό κύκλο εργασιών και πληρωτέο Φ.Π.Α.. Στο χρονικό διάστημα, η έχει δηλώσει στις δηλώσεις Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ως εξής: τον Μάρτιο 2017- 212.282,45 €, τον Απρίλιο 2017- 292.307,50 € και τον Μάιο 2017- 333.856,03 €. Παρόλα αυτά δεν κατέστη δυνατό να διασταυρωθεί εάν αυτά τα δηλωθέντα ποσά περιλαμβάνουν και τις συναλλαγές με τον φορολογούμενο Στο χρονικό διάστημα 03.2017-05.2017, η έχει δηλώσει πώληση αγαθών μόνο σε δύο διαφορετικές επιχειρήσεις: στην κυπριακή επιχείρηση και στη Η δεν έχει ποτέ δηλώσει υπαλλήλους, δικά της οχήματα ή ακίνητα στην Εσθονία.

Επιπρόσθετα οι εσθονικές αρχές απέστειλαν δύο διαφορετικές καταστάσεις τραπεζικού λογαριασμού τηςγια τη χρονική περίοδο 01.11.2016-12.06.2018 κατά τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με τον

Πόρισμα του ελέγχου μας:

Για τις συναλλαγές με την επιχείρηση ύψους 20.235,00 €, έχουν εκδοθεί τα σχετικά τιμολόγια και έχουν προσκομισθεί αποδεικτικά της φυσικής μεταφοράς των αναγραφόμενων αγαθών προς το εξωτερικό καθώς και αποδεικτικά τραπεζικής εξόφλησης πλην του τιμολογίου Νο, καθαρής αξίας 4.935,00 €. Για το τιμολόγιο αυτό δεν υφίσταται αποδεικτικό της φυσικής μεταφοράς των αναγραφόμενων αγαθών προς το εξωτερικό, αφού το αποδεικτικό μεταφοράς που επισύναψε στο σχετικό τιμολόγιο έχει ημερομηνία, ήτοι πέντε μήνες μετά την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου και συνεπώς δεν αφορά στο παραστατικό αυτό. Άρα δεν αποδεικνύεται ότι πρόκειται περί ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών και ότι το αγαθό αυτό διατέθηκε σε χώρα εντός Ε.Ε.. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος θεωρεί ότι η συναλλαγή αυτή υπόκειται σε φόρο εκροών, λόγω της μη ύπαρξης των απαραίτητων δικαιολογητικών, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1201/99 και 1281/98, το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 και το άρθρο 138 της ευρωπαϊκής οδηγίας περί Φ.Π.Α..».

Όπως προκύπτει καταφανώς από όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος αναγνώρισε την ενδοκοινοτική φύση σε όσες από τις επίμαχες συναλλαγές αποδείχτηκε η πραγματική μεταφορά των πωληθέντων αγαθών από την Ελλάδα στα λοιπά κράτη μέλη. Για τις λοιπές συναλλαγές, κρίθηκε πως τα αγαθά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς να καταβληθεί ο αναλογών Φ.Π.Α. και συνεπώς, καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Στο ακόλουθο πίνακα, απεικονίζονται ανά φορολογική περίοδο τα ποσά των συναλλαγών που ο έλεγχος έκρινε ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας και καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α., σε αντιπαράβολή με το σύνολο των συναλλαγών που είχαν δηλωθεί ως πωλήσεις σε χώρες της αλλοδαπής:

Φορολογική περίοδος	Συναλλαγές κριθείσες ως εγχώριες πωλήσεις (ποσά €)	Συναλλαγές δηλωθείσες ως πωλήσεις αλλοδαπής ποσά €)
01/01/2016-31/12/2016	952.820,40	1.006.589,40
01/01/2017-31/12/2017	1.638.106,00	1.800.532,00

Προκύπτει δηλαδή, ότι οι καταλογισμοί του δεύτερου ελέγχου είναι **μικρότεροι** από αυτούς του πρώτου, όπου δεν είχε αναγνωρισθεί καμία συναλλαγή ως απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης.

Αξίζει περαιτέρω να σημειωθεί ότι αναφορικά με την μία (1) επιχείρηση για την οποία ο έλεγχος δεν είχε λάβει απάντηση έως και την ημερομηνία σύνταξης της οικείας Έκθεσης, δεν προέβη στον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α., στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή στη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 συμπεριλήφθηκαν στις καταλογισθείσες διαφορές και οι συναλλαγές με την εταιρεία συνολικού ύψους 127.890,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 30.693,60 €, οι οποίες φέρονται να αφορούν εξαγωγές αγαθών προς την Ελβετία. Ωστόσο, όπως ήδη προαναφέρθηκε ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, η Υπηρεσία μας, με την υπ' αριθμόν απόφασή της, **είχε επικυρώσει τον σχετικό καταλογισμό**, καθότι ο προσφεύγων και τότε (κατά τον αρχικό έλεγχο) δεν είχε προσκομίσει τα προβλεπόμενα τελωνειακά παραστατικά που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών εκτός της κοινότητας. Η εν λόγω επικύρωση του καταλογισμού είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του υπολοίπου φόρου προς έκπτωση κατά 30.693,60 € (από 226.445,29 € βάσει δήλωσης σε 195.751,69 € βάσει ΔΕΔ). Συνεπώς, από τη στιγμή που ο προσφεύγων εξακολουθεί να μην έχει προσκομίσει τα προβλεπόμενα τελωνειακά παραστατικά και ο έλεγχος (για τον καταλογισμό του) έλαβε υπόψη του τα νούμερα της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης του προσφεύγοντος (και όχι τα νούμερα όπως αυτά διαμορφώθηκαν με την ανωτέρω απόφαση της Υπηρεσίας μας), **ο καταλογισμός διατηρείται και με την παρούσα απόφαση, χωρίς να τίθεται ζήτημα διπλής φορολόγησης.**

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις κρινόμενες συναλλαγές, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικότερα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 25-37), κρίνονται με την παρούσα ως βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Πιστωτικό υπόλοιπο	218.656,54	21.415,34	21.415,34	224.672,69
Χρεωστικό υπόλοιπο		27.431,49	27.431,49	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		13.715,75	13.715,75	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		41.147,24	41.147,24	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	218.656,54	21.415,34	21.415,34	

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	459.459,37	2.097.565,37	2.097.565,37	1.638.106,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.712.440,16	1.712.440,16	1.712.440,16	0,00
Φόρος εκροών	110.270,25	503.415,69	503.415,69	393.145,44
Υπόλοιπο φόρου εισροών	423.439,86	423.439,86	423.439,86	0,00
(+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς	218.656,54	21.415,34	21.415,34	-197.241,20
(-) Ποσό που ζητήθηκε η επιστροφή του	305.380,86			-305.380,86
Πιστωτικό υπόλοιπο	226.445,29			-226.445,29
Χρεωστικό υπόλοιπο		58.560,49	58.560,49	58.560,49
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.		29.280,24	29.280,24	29.280,24

Σύνολο φόρου για καταβολή		87.840,73	87.840,73	87.840,73
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	226.445,29			-226.445,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.