



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26.04.2024

Αριθμός απόφασης: 1084

**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 υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» (συστάθηκε βάσει του με .. νομιμοποιητικού

εγγράφου της Ελληνικής Πρεσβείας στην Τουρκία για σκοπούς Φ.Π.Α.), δια του ορισθέντος φορολογικού αντιπροσώπου την οντότητα « και διαχειριστή αυτής τονμε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα επί της οδού, κατά: α) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 17.09.2021 – 31.12.2021, β) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022 και γ) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 31.03.2023 του Προϊσταμένου του, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας με την επωνυμία «....., 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 υπ' αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 17.09.2021 – 31.12.2021 του Προϊσταμένου του δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 10.817,16€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρίας – εντολέα μη Φ.Π. τρίτης χώρας, φόρος 6.765,24€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α ποσού 3.382,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.147,86€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 73.260,00€ για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία χωρίς Φ.Π.Α. και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (24%) ποσού 17.582,40€.

Με την υπ' αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022 του Προϊσταμένου του δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 110.434,51€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 94.408,61€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α ποσού 47.204,31€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 141.612,92€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 808.441,50€ για τις

οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία χωρίς Φ.Π.Α. και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (24%) ποσού 194.025,96€.

Με την υπ' αρ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 31.03.2023 του Προϊσταμένου του δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 142.823,97€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 18.143,02€ και πρόστιμο άρθρου 58^A ποσού 9.071,51€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.214,53€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 210.552,00€ για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία χωρίς Φ.Π.Α. και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (24%) ποσού 50.532,48€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του ν.2859/2000 του δυνάμει της υπ' αρ./2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2023 αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 142.823,97 € με τη με αρ./29.06.2023 δήλωση Φ.Π.Α. για την ημερολογιακή περίοδο 01.01.2023 έως 31.03.2023 (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 142.823,97€).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και αξιώνει την επιστροφή του συνολικού αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου.
- 2.Ακυρότητα των ελεγκτικών διαπιστώσεων λόγω ανύπαρκτης ή ανεπαρκούς αιτιολογίας.
- 3.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου, σημαντικών εγγράφων.
- 4.Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
- 5.Μη τήρηση οδηγιών ελέγχου.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή αρχεία έγγραφα μεταφοράς (CMR), τα εκδοθέντα τιμολόγια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και δηλώσεις intrastat.

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

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

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, ..., λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.... Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση....»

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση,, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν

είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ... και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 ακρόαση διεξάγεται προφορικά»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση.... 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

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

ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 ορίζεται ότι: «.....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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου».

στο άρθρο 2 παρ 1 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»,

στο άρθρο 3 παρ 1 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...»

στο άρθρο 5 παρ 1, 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. ...».

στο άρθρο 13 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».

στο άρθρο 16 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...».

στο άρθρο 28 (Όπως το πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 28 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παρ.2 του άρθρου 61 του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και όπως η παρ.1α του άρθρου 28 προστέθηκε με την περίπτωση δ της παρ.2 του άρθρου 61 του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και σύμφωνα με το άρθρο 63 ισχύει από 01/01/2020 και μετά)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 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».

στο άρθρο 35 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας..... γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ ' και η'...»

στο άρθρο 36 ότι: 1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:...β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις... 5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης: α) να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις περ. α) και γ) της παρ. 1 του άρθρου 28 και το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 15, καθώς και να παρέχει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα πληροφορίες

σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. των υποκείμενων στον φόρο, για τους οποίους προορίζονται τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 7α, καθώς και σχετικά με οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει ήδη υποβάλει. 5.γ. Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5.α και 5.β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης, την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση. Οι πληροφορίες που αναφέρονται στην περ. α) της παρ. 5 για τα αγαθά τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με την περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 7α, καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που αφορούν την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ξεκίνησε η μεταφορά ή η αποστολή τους προς το άλλο κράτος-μέλος, ή αντίστροφα από το άλλο κράτος-μέλος σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 7α. Τυχόν μεταβολές στις προαναφερόμενες πληροφορίες καταχωρίζονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά την οποία έλαβαν χώρα οι μεταβολές αυτές....».

στο άρθρο 38 ότι: 1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α).... ...β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/29-10-1999 (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) σημειώνεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α` παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α του Ν.1642/1986.

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 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, 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) διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«.....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:

ι) 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 αρ.ό 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ: «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, η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα: Στο άρθρο 14 παρ. 1: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

Στο άρθρο 131: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Στο άρθρο 138 παρ.1, Κεφάλαιο 4: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών».

Στο άρθρο 273: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του Φ.Π.Α. και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως

εγκαταλείπει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στο φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Πάντως προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). (Φ.Π.Α. Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πληρούνται και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, περί απαλλαγής Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνυποβάλλοντας εκ νέου με την ενδικοφανή έγγραφη μεταφοράς (CMR), τα εκδοθέντα τιμολόγια (όπως αποτυπώνονται στη σελ. 14 της οικείας έκθεσης ελέγχου),

συμπληρωμένους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και δηλώσεις intrastat, φορολογικής περιόδου 17.09.2021-31.03.2023, που ωστόσο δεν έχουν υποβληθεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία, συστάθηκε βάσει του με αριθμό-2021 νομιμοποιητικού εγγράφου της Ελληνικής Πρεσβείας στην Τουρκία για σκοπούς Φ.Π.Α., ορίζοντας την εταιρία και διαχειριστή αυτής τον, ως φορολογικό αντιπρόσωπο, δραστηριοποιείται δε στο χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων, συσκευών και εξοπλισμού γενικής και ειδικής χρήσης και σε άλλες δευτερεύουσες δραστηριότητες μεταξύ των οποίων και οι υπηρεσίες οδικών μεταφορών εμπορευμάτων και μεταφοράς με διαχείριση της αλυσίδας εφοδιασμού (LOGISTICS). Στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 17.09.2021- 31.03.2023 τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Επειδή, από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία, τα παραστατικά διασαφήσεων εισαγωγών και τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α, διαπιστώθηκε ότι από τη προσφεύγουσα δεν δηλώθηκαν πωλήσεις (είτε προς το εσωτερικό της χώρας είτε προς χώρες της Ε.Ε.).

Η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε εισαγωγές από τρίτες χώρες προϊόντων καπνού τίθεντο σε φορολογική αποθήκη στο και εκτελωνίζονταν κατά τμήματα ανάλογα με την πώλησή τους. Μέχρι την έναρξη του ελέγχου είχε υποβάλει 63 διασαφήσεις εισαγωγής (του καθεστώτος 40 00 και 40 71) στο Α Τελωνείο Εισαγωγών Εξαγωγών Θεσσαλονίκης. Οι δαπάνες της αφορούσαν κυρίως αμοιβές λογιστή και υπηρεσίες αποθήκευσης.

Την 21.06.2023 υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλες τις φορολογικές περιόδους, στις οποίες η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 402 «λοιπά προστιθέμενα ποσά», ποσό 10.625,16€ για τη φορολογική περίοδο 17.09.2021 – 31.12.2021, 102.737,75€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022 – 31.12.2022 και 29.154,22€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2023 – 31.03.2023 και αφορά Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στο τελωνείο, συνολικού ποσού 142.517,13€ το οποίο αιτήθηκε για επιστροφή.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την

παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, μετά την κοινοποίηση του με αρ.2023 σημειώματος ελέγχου διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις με το με αρ. πρωτ11.2023 υπόμνημά της, παραδεχόμενη ότι διενήργησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, ύψους 73.260,00€ για τη φορολογική περίοδο 17.09.2021 – 31.12.2021, 808.441,50€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022 – 31.12.2022 και 210.552,00€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2023 – 31.03.2023, που δεν τις είχε συμπεριλάβει στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α., κι ούτε είχε υποβάλλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και intrastat ως όφειλε, διευκρινίζοντας ότι τα εμπορεύματα μεταφέρονταν από την Ελλάδα στις χώρες τελικού προορισμού, όπου πραγματοποιούνταν η εισαγωγή και ο εκτελωνισμός από τον τελικό παραλήπτη. Προσκόμισε δε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία καθώς και αποδεικτικά μεταφοράς (CMR), και συνέταξε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και intrastat, που ωστόσο δεν παρελήφθησαν από την φορολογική αρχή, καθώς υποβάλλονταν μετά τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, λόγω της μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων εμπρόθεσμα ή έστω σε εύλογο χρονικό διάστημα, κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις την παρ 1α του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για την απαλλαγή των υπό κρίση παραδόσεων από τον Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του η προσφεύγουσα:

- Δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τον 10^ο και 11^ο μήνα του φορολογικού έτους 2021, τον 1^ο, 3^ο, 4^ο, 5^ο, 6^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο μήνα του φορολογικού έτους 2022 και τον 2^ο, 3^ο μήνα φορολογικού έτους 2023

- Δεν συμπεριλήφθηκαν οι υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α. της περιόδου 17.09.2021-31.03.2023.

- Δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου στοιχεία (τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθοιονδήποτε τρόπο η απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή της η προμηθεύτρια (μητρική) αλλοδαπή εταιρία για τα υπό κρίση εκδοθέντα τιμολόγια.

-Δεν τέθηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των μεταφορικών εταιριών για την μεταφορά των αγαθών από την ΕΛΛΑΔΑ στο άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.

-Δεν προσκομίστηκε γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή) που να φέρει βέβαιη χρονολογία μέχρι τη δέκατη μέρα του μήνα που έπονταν της παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία να προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών.

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο στο στάδιο του ελέγχου όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή έθεσε ελάχιστα τεκμήρια από αυτά που ορίζονται στο άρθρο 45α παρ. 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ.282/2011.

Τα δε συνυποβληθέντα εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τιμολόγια και φορτωτικές (CMR), των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν διαθέτουν από μόνα τους την απαιτούμενη αποδεικτική ισχύ χωρίς την προσκόμιση επιπλέον τεκμηρίων όπως τραπεζικά έγγραφα πληρωμής, γραπτή δήλωση του παραλήπτη, ώστε να τεκμαίρεται η μεταφορά και να μπορέσει να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για την μεταφορά των αγαθών εκτός της επικράτειας της χώρας, και στη συνέχεια να μπορεί να επωφεληθεί της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας Φ.Π.Α. (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα Φ.Π.Α.) η προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή οι υπό κρίση παραδόσεις ως φορολογητέες πράξεις και επιβλήθηκε Φ.Π.Α. (24%), ύψους 17.582,40€, για τη φορολογική περίοδο 17.09.2021 – 31.12.2021, Φ.Π.Α. (24%), ύψους 194.025,96€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022 – 31.12.2022 και Φ.Π.Α. (24%), ύψους 50.532,48€ καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 28 του ν.2859/2000 και της Ε 2019/2022 Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3° ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, η προσφεύγουσα, καίτοι είχε τη δυνατότητα να αιτηθεί από τη φορολογική αρχή αντίγραφα των συνημμένων στην οικεία έκθεση ελέγχου εγγράφων δεν το έπραξε.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. (C-177/99 και 181/99).» (Φ.Π.Α. Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους

εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 25§1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού

ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

Επειδή, στο άρθρο 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον Προϊστάμενο του εκδόθηκε η υπ' αρ. /2023 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου στην προσφεύγουσα για την περίοδο 17.09.2021 – 31.03.2023, ήτοι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας την 24.07.2023 (όπου διαπιστώθηκε ότι τα βιβλία της ήταν ενημερωμένα) και με βάση τα στοιχεία που διέθεσε η ίδια η προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή (όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία), μετά από την υπ' αρ. πρωτ. /11.07.2023 σχετική πρόσκληση για παροχή πληροφοριών του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., καθώς και πληροφορίες από τρίτους

Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή έδρασε στα πλαίσια του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου του ν. 2859/2000 και της οδηγίας Ο 3024/24-3-2023 «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.», σε συνδυασμό με την Α. 1104/2020 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ περί της διαδικασίας επιστροφής Φ.Π.Α., την Ε.2140/2019 εγκύκλιο με οδηγίες σχετικά με την

επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών και το με αριθ. Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019/16.7.2019 έγγραφο οδηγιών της Δ/νσης Ελέγχων, αναφορικά με τη διαδικασία επιστροφής φόρων κατόπιν ελέγχου.

Επειδή, με τη διάταξη της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...».

Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης τότε μόνον, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Οστόσο η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει τη βλάβη που υπέστη, από την υποτιθέμενη μη τήρηση των οδηγιών ελέγχου η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω της μη τήρησης των οδηγιών ελέγχου προβάλλεται αόριστα και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ./**28.12.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....»

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

Η με αρ./**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 17.09.2021 – 31.12.2021 του Προϊσταμένου του

	ποσό
Διαφορά φόρου	6.765,24€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	3.382,62€
Σύνολο φόρου για καταβολή	10.147,86€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.817,16€

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

β) Η υπ' αρ.**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022 του Προϊσταμένου του

	ποσό
Διαφορά φόρου	94.408,61€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	47.204,31€
Σύνολο φόρου για καταβολή	141.612,92€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	110.434,51€

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

γ) Η υπ' αρ.**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 31.03.2023 του Προϊσταμένου του

	ποσό
Διαφορά φόρου	18.143,02€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	9.071,51€
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.214,53€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	142.823,97€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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