



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Αθήνα, 07-10-2024

Αριθμός απόφασης: 2732

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία **08/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο της, με φορολογική κατοικία στην (ΑΦΜ) και με ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά:

α) της υπ' αριθ. / **09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/04/2020-31/12/2020**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2021-31/12/2021**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2022-31/12/2022**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και

δ) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2023-30/06/2023**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 09/02/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τα υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2024/25-06-2024 ΕΜΠ, ΔΕΔ ΕΙ 2024/06-08-2024 ΕΜΠ και ΔΕΔ ΕΙ 2024/03-10-2024 ΕΜΠ συμπληρωματικά Υπομνήματα.

8. Τη με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024/23-09-2024 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της με αριθ./08-08-2024 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και με ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ ΕΛ....., 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' αριθμ./**09-02-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/04/2020-31/12/2020**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.117.159,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 558.579,52 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.675.738,55 €**.

Με την υπ' αριθμ./**09-02-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2021-31/12/2021**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.158.385,76 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 579.192,89 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.737.578,65 €**.

Με την υπ' αριθμ./**09-02-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2022-31/12/2022**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 481.619,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 240.809,69 €, ήτοι συνολικό ποσό **722.429,07 €**.

Με την υπ' αριθμ./**09-02-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2023-30/06/2023**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 562.661,89 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 281.330,95 €, ήτοι συνολικό ποσό **843.992,84 €**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται περί μη φυσικού προσώπου Ε.Ε. μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα (ΠΟΛ. 1113/2013 – ΦΕΚ Β' 1252) με ημερομηνία απόδοσης ΑΦΜ την 04/08/2014, και κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων». Η προσφεύγουσα δεν είναι υπόχρεη τήρησης βιβλίων, εντάσσεται στο εξομοιούμενο με κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και ως προς τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές δήλωσε ότι θα ασκεί αποκτήσεις, παραδόσεις, παροχή και λήψη υπηρεσιών, χωρίς να έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 09-02-2024 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τις φορολογικές περιόδους 01/04/2020-30/06/2023, με βάση τον Ν. 2859/2000, την Ο./2023 και Ο./2023, την Α. 1104/2020 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ περί της διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ, 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 ΒΕΞ 2019/16-07-2019 έγγραφο οδηγιών της Δ/νσης Ελέγχων, αναφορικά με τη διαδικασία επιστροφής φόρων κατόπιν ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθμ./06-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ./25-08-2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα, με την οποία αιτήθηκε ποσό επιστροφής ύψους 834.558,66€. Το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. σχηματίστηκε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 01/04/2020 - 31/12/2020, 01/01/2021 - 31/12/2021, 01/01/2022 - 31/12/2022 και 01/01/2023 - 30/06/2023 και αφορά σε Φ.Π.Α. εισροών που κατέβαλε η προσφεύγουσα στο πλαίσιο εκτέλεσης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας (επειδή πραγματοποίησε απαλλασσόμενες πράξεις (ενδοκοινοτικές παραδόσεις άρθ. 28 του Ν.2859/2000).

Από τον έλεγχο εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ2023/06-12-2023 **Πρόσκληση**, με την οποία γνωστοποιήθηκε στην επιχείρηση η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο και κλήθηκε όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή της, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα εξής:

- 1) Τηρηθέντα Βιβλία — εκτύπωση συγκεντρωτικά ανά τρίμηνο - των διαχειριστικών περιόδων από 01/04/2020 έως 30/06/2023. (και Ηλεκτρονικά - αρχείο excel - σε αναλυτική μορφή όλες οι εγγραφές ανά έτος αλλά και συγκεντρωτικά ανά τρίμηνο).
- 2) Αντίγραφο του καταστατικού ίδρυσης της επιχείρησης και αντίγραφα μισθωτηρίων.
- 3) Αντίγραφο συμβολαίων αγοράς ακινήτων.
- 4) Εκτυπωμένα αντίγραφα των Περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ από 01/04/2020 έως και 30/09/2023.
- 5) Εκτυπωμένα αντίγραφα Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων (Listing) Αποκτήσεων και Παραδόσεων και INTRASTAT από μήνα Απρίλιο 2020 έως και μήνα Ιούλιο 2023.
- 6) Για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους από 01/04/2020 έως 30/06/2023 και ανά χρήση, σε αντίγραφα δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών και δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών παροχής υπηρεσιών, με επισύναψη σε κάθε παραστατικό όλων των δικαιολογητικών (συμβάσεις, μεταφορικά, πληρωμές κλπ) που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

- 7) Για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους από 01/04/2020 έως 30/06/2023, και ανά χρήση, σε αντίγραφα δέκα (10) τιμολόγια δαπανών και αγοράς εμπορευμάτων από διαφορετικούς προμηθευτές, με επισύναψη την πληρωμή τους.
- 8) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 του νομίμου εκπροσώπου, στην οποία θα αναγράφεται ότι "οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί, είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση παροχής πληροφοριών, αιτήθηκε παράταση του χρόνου προσκόμισης των ζητηθέντων δικαιολογητικών, την οποία ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέρριψε. Κατόπιν τούτου η προσφεύγουσα απέστειλε ηλεκτρονικά άτυπες οικονομικές καταστάσεις απλογραφικού τύπου σε μορφή excel, τις δηλώσεις και ενδεικτικά κάποια παραστατικά εισροών και απαλλασσόμενων πράξεων, που πραγματοποίησε στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, ενώ δεν προσκομίστηκαν συμβάσεις, δικαιολογητικά μεταφοράς, πληρωμές κλπ..

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις οδηγίες της με αριθμ. πρωτ./24-03-2023 «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.» Εγκυκλίου της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) και της με αριθμ. πρωτ./17-10-2023 «Οδηγίες διενέργειας μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης» Εγκυκλίου της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δε δικαιούται επιστροφής, ούτε και παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, με αποτέλεσμα την έκδοση αρχικά του με αριθμ. πρωτ./20-12-2023 **Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθ. 28 του Ν.4987/2022** μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και μετέπειτα του νέου (λόγω διαπίστωσης λάθους στον υπολογισμό των προς καταβολή φόρων) υπ' αριθμ./18-01-2024 **Συμπληρωματικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθ. 28 του Ν.4987/2022** μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Αφού ελήφθησαν υπόψη τα υπομνήματα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στα σημειώματα διαπιστώσεων, και ειδικότερα το γεγονός ότι δεν προσκόμισε επαρκή δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και αγορών εσωτερικού, διαπιστώθηκε η ανακριβής υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. αλλά και η μη τήρηση αξιόπιστου αρχείου των φορολογικών παραστατικών με πλήρη αντιστοίχιση των δικαιολογητικών τους (συμβάσεις, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων καθώς και την έντοκη επιστροφή του αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α. αλλά και κάθε ποσού φόρου, προστίμων και τόκων που έχει ήδη καταβληθεί δυνάμει των άνω πράξεων, ισχυριζόμενη ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες για επιγενόμενο της έκδοσής τους λόγο, ήτοι της προσκόμισης σε μεταγενέστερο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας των ζητηθέντων από τον έλεγχο στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 αρχεία (βιβλία και 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.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 – Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2γ του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και ισχύει από 01/01/2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από 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 τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 34 του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

.....

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28

.....

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν

.....

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

.....

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος υποκείμενοι στο φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος-μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.....».

{Σχετ. Α.1104/2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18-05-2020)}

Επειδή, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) «Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας», αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 138

1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της αντίστοιχης επικράτειάς τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε 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·

β) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για το οποίους πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος

διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και έχει γνωστοποιήσει αυτό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος», αναφέρεται 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) (Καταργήθηκε από τη δημοσίευση της εγκυκλίου 2019/2022)

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής

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

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

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

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

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής

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

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

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις.

Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των

ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2019/22-02-2022 «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», αναφέρεται ότι:

«[...] Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενωσιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή. Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης. [...].».

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 συνδεόμενες 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 αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος
- ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει 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 και

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

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

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

Παράγραφος 2

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

Παράγραφος 3

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

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

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

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

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή

μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

Παράγραφος 2

ι. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ.

Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/1999.

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων). [...]

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι, η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας στην Ελλάδα είναι η διαχείριση και η πώληση φαρμακευτικών προϊόντων. Στο πλαίσιο αυτό, προμηθεύεται φαρμακευτικά προϊόντα/πρώτες ύλες είτε από ελληνικές εταιρείες είτε από ευρωπαϊκές συνδεδεμένες εταιρείες. Εν συνεχεία, τα εν λόγω φαρμακευτικά προϊόντα πωλούνται από την προσφεύγουσα τόσο στην Ελλάδα αποκλειστικά στη συνδεδεμένη εταιρεία (ΑΦΜ), όσο και σε λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη-μέλη της Ε.Ε. Η μεταφορά των φαρμακευτικών προϊόντων πραγματοποιείται κυρίως οδικώς με μεταφορικά μέσα τρίτων (μεταφορικές εταιρείες). Τα αγαθά μεταφέρονται από τον προμηθευτή απευθείας στον πελάτη, καθόσον η προσφεύγουσα δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους στην Ελλάδα.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε τα κάτωθι στοιχεία που συγκέντρωσε μετά τον έλεγχο, κατά τον ισχυρισμό της:

- 1) Τις αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της εταιρείας για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020-30/06/2023 (Σχετικά 8^α και 8β).
- 2) Τις Δηλώσεις Intrastat της Εταιρείας για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020-30/06/2023 (Σχετικό 8γ).
- 3) Τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της Εταιρείας για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020-30/06/2023 (Σχετικό 8δ).
- 4) Τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων της Εταιρείας για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020-30/06/2023 (Σχετικό 8ε).
- 5) Τα τιμολόγια των δέκα (10) υψηλότερων αγορών στο εσωτερικό της χώρας που διενεργήθηκαν ανά έτος κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020 έως και 30/06/2023, συνοδευόμενων από τα αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησής τους (Σχετικό 9).
- 6) Τα έγγραφα των δέκα (10) υψηλότερων συναλλαγών ενδοκοινοτικής απόκτησης που διενεργήθηκαν ανά έτος κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020 έως και 30/06/2023, συνοδευόμενων από τα αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησής τους και τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των εν λόγω αγαθών (Σχετικό 10).
- 7) Τα έγγραφα των δέκα (10) υψηλότερων συναλλαγών ενδοκοινοτικής παράδοσης που διενεργήθηκαν ανά έτος κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους από 01/04/2020 έως και 30/06/2023, συνοδευόμενων από τα αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησής τους και τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των εν λόγω αγαθών (Σχετικό 11).
- 8) Τις σχετικές συμβάσεις της Εταιρείας με τις αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες εταιρείες. (Σχετικό 12).
- 9) Αρχείο excel για τον συσχετισμό των προσκομιζόμενων τιμολογίων αγορών στο εσωτερικό της χώρας με τα αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών (Σχετικό 13).
- 10) Αρχείο excel για τον συσχετισμό των προσκομιζόμενων εγγράφων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων με τα αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών και με τα σχετικά φορτωτικά έγγραφα διακίνησης (Σχετικό 14).

Με την από 15/04/2024 Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τα ανωτέρω στοιχεία εξετάστηκαν και απορρίφθηκαν καθώς: «Επειδή το δείγμα που εξετάζεται επιλέγεται κάθε φορά από τον έλεγχο και όχι από τον ελεγχόμενο, εν προκειμένω από την ελεγχόμενη. Επειδή, τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα σχετικά 13 και 14 (στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της) δεν είναι τραπεζικά έγγραφα, αλλά απλές άτυπες καταστάσεις (excel) της ελεγχόμενης που δε συνοδεύονται από τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά και ως εκ τούτου ουδεμία απόδειξη των ισχυρισμών της ελεγχόμενης και ήδη προσφεύγουσας συνιστούν. Επειδή τα τιμολόγια που προσκομίζονται από την προσφεύγουσα και σχετίζονται με τα σχετικά 9, 10 και 11 της προσφεύγουσας (στην υπό κρίσιν ενδικοφανή προσφυγή της) έχουν επιλεχθεί από την ίδια προς αξιολόγηση και όχι από τον έλεγχο, και ως εκ τούτου δε συνιστούν απόδειξη ότι για το σύνολο των δηλωθεισών συναλλαγών της υπήρχαν τα δικαιολογητικά, από τα οποία προκύπτει η φυσική πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.»

Εν συνεχεία, κατόπιν της υποβολής του υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 175028 ΕΙ 2024 ΕΜΠ/25-06-2024 Υπομνήματος με το οποίο η προσφεύγουσα διεύρυνε το αίτημά της, προσθέτοντας το αίτημα της έντοκης επιστροφής από την ημερομηνία εξόφλησης του ποσού φόρων, προστίμων και

τόκων που κατέβαλε, η Υπηρεσία μας απέστειλε στον κ., διαχειριστή της εταιρείας ΕΠΕ με ΑΦΜ, η οποία εκπροσωπεί την προσφεύγουσα στην Ελλάδα σε θέματα Φ.Π.Α., την με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/04-07-2024 «Κλήση σε προφορική ακρόαση» προκειμένου η προσφεύγουσα να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις της σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα σε συνέχεια της ως άνω κλήσης προς ακρόαση, υπέβαλε το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2024/06-08-2024 ΕΜΠ Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε πρόσθετα νέα στοιχεία προς συμπλήρωση του υποστηρικτικού υλικού που είχε ήδη θέσει στην Υπηρεσία μας, για την πληρότητα των αποδεικτικών στοιχείων πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Συγκεκριμένα προσκόμισε αντίγραφα των κάτωθι:

- 1) Το έντυπο CMR για την προσκομισθείσα συναλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης για το έτος 2020 με σχετικό εκδοθέν τιμολόγιο με αριθμό, η οποία περιλαμβάνεται στον Πίνακα 5 της ενδικοφανούς προσφυγής (σειρά 6) (Σχετικό 17).
- 2) Αντίγραφο της Σύμβασης της Εταιρείας με την εταιρεία με συνημμένο το σχετικό Παράρτημα για το αντικείμενο των παρεχόμενων υπηρεσιών μετά της σχετικής επίσημης μετάφρασης στην ελληνική (Σχετικό 18).
- 3) Επίσημη μετάφραση του αποδεικτικού υλικού της προσκομισθείσας αγοράς στο εσωτερικό της χώρας για το έτος 2020 με σχετικό εκδοθέν τιμολόγιο με αριθμό Ε2 2020, η οποία περιλαμβάνεται στον Πίνακα 1 της ενδικοφανούς προσφυγής (σειρά 1) (Σχετικό 19).
- 4) Επίσημη μετάφραση του αποδεικτικού υλικού της προσκομισθείσας ενδοκοινοτικής απόκτησης με σχετικό εκδοθέν τιμολόγιο με αριθμό για το έτος 2020, η οποία περιλαμβάνεται στον Πίνακα 5 της ενδικοφανούς προσφυγής (σειρά 1) (Σχετικό 20).
- 5) Επίσημη μετάφραση του αποδεικτικού υλικού της προσκομισθείσας ενδοκοινοτικής παράδοσης με σχετικό εκδοθέν τιμολόγιο με αριθμό για το έτος 2022, η οποία περιλαμβάνεται στον Πίνακα 11 της ενδικοφανούς προσφυγής (σειρά 1) (Σχετικό 21).
- 6) Τις επικαιροποιημένες άτυπες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας για τις ελεγχόμενες περιόδους (01.04.2020 - 30.06.2023) (Σχετικό 22).
- 7) Αναλυτικό αρχείο excel αποτελούμενο από τέσσερα (4) φύλλα στο οποίο περιλαμβάνεται το σύνολο των στοιχείων εξόφλησης των αναγραφόμενων σε αυτό προσκομισθέντων τιμολογίων για τα προσκομισθέντα 40 τιμολόγια αγοράς αγαθών στο εσωτερικό της χώρας (Σχετικό 23α).
- 8) Συνολική κατάσταση συναλλαγών της Εταιρείας για τις διενεργηθείσες πληρωμές, όπως αυτές καταγράφηκαν ανά χρήση στο σύστημα της τράπεζας (Σχετικό 23β).
- 9) Αποδεικτικά στοιχείων τεσσάρων (4) νέων συναλλαγών ενδοκοινοτικής παράδοσης προς αντικατάσταση των τεσσάρων (4) προσκομισθέντων μεταφορών ιδίων αγαθών (πρόσθετο μέρος του Σχετικού 11).
- 10) Την από 19.03.2024 ήδη προσκομισθείσα με την ενδικοφανή προσφυγή Εξουσιοδότηση και Υπεύθυνη Δήλωση νομίμως μεταφρασμένη και επικυρωμένη, με την οποία η Διευθύνουσα Σύμβουλος της Εταιρείας δήλωσε τα ζητηθέντα από τον Έλεγχο και συγκεκριμένα ότι «οι συναλλαγές στις οποίες στηρίζεται το αίτημα της Εταιρείας για την επιστροφή του αιτούμενου πιστωτικού ποσού Φ.Π.Α. έχουν πραγματοποιηθεί, είναι ακριβείς και αληθείς και τα σχετικά τιμολόγια είναι αληθή και έχουν εκδοθεί από την Εταιρεία». (Σχετικό 24).
- 11) Τα τιμολόγια μεταφοράς που εκδόθηκαν για κάθε μία από τις 40 προσκομισθείσες συναλλαγές ενδοκοινοτικής παράδοσης (Σχετικό 25).

Επειδή, η ελεγκτική υπηρεσία (1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) δεν είχε τα ανωτέρω στοιχεία στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη

της με ημερομηνία θεώρησης 09/02/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α., κρίθηκε από την υπηρεσία μας ότι χρήζουν περαιτέρω αξιολόγησης. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθ. /08.08.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας, με την υπ' αριθ. /08-08-2024 απόφασή της, αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε απάντηση των προαναφερόμενων απέστειλε το υπ' αριθμ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/23-09-2024 πόρισμά του επί της υπ' αριθμ. /08-08-2024 πράξεως αναπομπής, στο οποίο αναφέρεται σχετικά με τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας:

«Η ελεγχόμενη επιχείρηση με τα αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024/25-06-2024 ΕΜΠ και ΔΕΔ ΕΙ 2024/06-08-2024 ΕΜΠ συμπληρωματικά υπομνήματα, προσκόμισε για κάθε ελεγχόμενο έτος ενδεικτικά δέκα (10) παραστατικά αγοράς αγαθών από την Ελληνική αγορά με ΦΠΑ, δέκα (10) παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, δέκα (10) παραστατικά ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Από την επεξεργασία των παραστατικών αυτών προκύπτει ότι:

- για τις αγορές αγαθών από την Ελληνική αγορά με ΦΠΑ δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά (συμβάσεις, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές) από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Υπενθυμίζεται ότι το ΦΠΑ αυτών των αγορών είναι που αθροιζόμενο δημιουργεί το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο.

- στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σε κάθε INVOICE επισυνάπτεται CMR το οποίο δεν αναγράφει τον αριθμό του INVOICE και δεν προκύπτει ότι συνδέονται, δεν επισυνάπτονται συμβάσεις, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές, από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 2020: Προσκομίστηκαν δέκα (10) INVOICE με επισυναπτόμενο CMR, για το οποίο δεν προκύπτει ότι συνδέεται γιατί σε κανένα CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός του INVOICE, σε κάποια επισυνάπτονται περισσότερα του ενός CMR και Packing list, σε κάποια το Packing list έχει περισσότερους κωδικούς απ' ότι το INVOICE, σε κάποια το ίδιο CMR και Packing list επισυνάπτεται σε δύο διαφορετικά τιμολόγια.

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 2021: Προσκομίστηκαν δέκα (10) INVOICE με επισυναπτόμενο CMR, για το οποίο δεν προκύπτει ότι συνδέεται γιατί σε κανένα CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός του INVOICE, σε κάποια INVOICE μηνός Μαΐου επισυνάπτονται CMR και Packing list μηνός Οκτωβρίου ή Νοεμβρίου, σε κάποια το ίδιο CMR και Packing list επισυνάπτεται σε δύο διαφορετικά τιμολόγια.

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 2022: Προσκομίστηκαν δέκα (10) INVOICE με επισυναπτόμενο CMR, για το οποίο δεν προκύπτει ότι συνδέεται γιατί σε κανένα CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός του INVOICE, σε κάποια INVOICE μηνός Μαΐου επισυνάπτονται CMR και Packing list μηνός Μαρτίου, σε κάποια INVOICE μηνός Οκτωβρίου επισυνάπτονται CMR μηνός Σεπτεμβρίου και

Packing list μηνός Ιουλίου, σε κάποια το ίδιο CMR και Packing list επισυνάπτεται σε δύο διαφορετικά τιμολόγια.

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 2023: Προσκομίστηκαν δέκα (10) INVOICE με επισυναπτόμενο CMR, για το οποίο δεν προκύπτει ότι συνδέεται γιατί σε κανένα CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός του INVOICE, σε κάποια το ίδιο CMR και Packing list επισυνάπτεται σε δύο διαφορετικά τιμολόγια.

Για όλα τα προσκομισθέντα INVOICE ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν επισυνάπτονται συμβάσεις, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές, από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, από τα ενδεικτικώς προσκομισθέντα φορολογικά προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διαθέτει οργανωμένο αρχείο των δηλωθέντων συναλλαγών από το οποίο ο έλεγχος να μπορεί να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Στην Ελλάδα την ελεγχόμενη επιχείρηση εκπροσωπεί (σχετικά με αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ) με το από 30/09/2019 πληρεξούσιο, η επιχείρηση ΕΠΕ με ΑΦΜ •.
Δ/ση εργασίας: Τ.Κ. της οποίας διαχειριστής είναι ο Κ.
με ΑΦΜ:....., Δ/ση Τ.Κ.

Για το λόγο αυτό ο παρών έλεγχος ζήτησε από τον κ., στοιχεία για το σύνολο των συναλλαγών με το σύνολο των δικαιολογητικών τους. Ο κ. απάντησε στην τηλεφωνική επικοινωνία ότι δεν έχει το φυσικό ή ηλεκτρονικό αρχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης με το σύνολο των συναλλαγών.

Την ίδια μέρα (16/09/2024) τηλεφώνησε στον έλεγχο η Κ. ως εκπρόσωπος της ελεγκτικής εταιρείας, η οποία όπως δηλώθηκε εκπροσωπεί την ελεγχόμενη επιχείρηση στην υποστήριξη της ενδικοφανούς προσφυγής και διαβεβαίωσε τον έλεγχο ότι δεν έχουν στη διάθεσή τους το φυσικό ή ηλεκτρονικό αρχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης με το σύνολο των συναλλαγών.

Σημειώνεται ότι επί της διαπίστωσης του αρχικού ελέγχου ότι από τα ενδεικτικώς προσκομισθέντα τιμολόγια διαπιστώθηκε ότι πολλά από τα τιμολόγια αυτά δεν αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση και είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις απλογραφικού τύπου και τα οικονομικά δεδομένα αυτών στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με τις οποίες ζητείται επιστροφή ΦΠΑ, η ελεγχόμενη επιχείρηση με τα υποβληθέντα υπομνήματα για την ενδικοφανή προσφυγή, δεν προκύπτει ότι πραγματοποίησε διορθώσεις και ότι δεν υπέβαλε στο TAXIS τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος αδυνατεί να πιστοποιήσει την πραγματοποίηση των δηλωθέντων συναλλαγών, το αποτέλεσμα του παρόντος ελέγχου παραμένει το ίδιο με το αρχικό πόρισμα ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους από 01/04/2020 έως και 30/06/2023.»

Περαιτέρω, στις 03/10/2024 η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2024/03-10-2024 ΕΜΠ Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε τα ακόλουθα έγγραφα, για τα οποία δεν υπήρχε το χρονικό περιθώριο να αναπεμφθούν στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, ωστόσο κρίνεται απαραίτητο να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Το αρχείο Excel με τα αποδεικτικά εξόφλησης των τιμολογίων μεταφοράς που έχουν ήδη υποβληθεί ως σχετικό 25 (Σχετ. 26).
2. Τις (8) νέες συναλλαγές σε αντικατάσταση των δειγμάτων των παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, στα τιμολόγια των οποίων αναγράφεται ο ελληνικός ΑΦΜ της Εταιρείας, μαζί

με αρχείο Excel στο οποίο παρατίθενται τα αντίστοιχα αποδεικτικά πληρωμής ανά τιμολόγιο (πρόσθετο μέρος του Σχετικού 10).

3. Τη Δήλωση σε σχέση με τον μηχανισμό εξόφλησης των ενδοομιλικών συναλλαγών υπογεγραμμένη από τον νόμιμο εκπρόσωπο της Εταιρείας, στην οποία περιγράφεται αναλυτικά η λειτουργία του μηχανισμού εκκαθάρισης πληρωμών εντός του ομίλου (Σχετικό 27^α), καθώς και τέσσερα (4) αρχεία Excel, τα οποία περιέχουν τα σχετικά έγγραφα τεκμηρίωσης του μηχανισμού διακανονισμού που περιγράφεται στην εν λόγω δήλωση και αφορούν το δείγμα των δέκα (10) ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς άλλες εταιρείες του ομίλου για κάθε μία από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους (Σχετικό 27β).
4. Τη Σύμβαση Cash-pooling του Ομίλου, συνημμένη με την επίσημη μετάφρασή της (Σχετικό 28).
5. Τις επίσημες μεταφράσεις των εννέα (9) συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ της Εταιρείας και των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών (Σχετικό 12β).

Επειδή με την Ε.2140/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων καθώς και την επιστροφή φόρου εισοδήματος σε νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες και πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών» αναφέρονται τα εξής:

«3. Στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου και μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που στην ελεγχόμενη περίοδο δηλώνεται μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, η διαφορά φόρου που προκύπτει σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο αρχικά περιορίζει το προς επιστροφή ποσό.»

Επειδή σύμφωνα με την Αριθ. Πρωτ.: Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019: «Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τα ανωτέρω, πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου νόμου προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημα, ισχυρίζεται ότι προσκόμισε όλα τα στοιχεία που αποδεικνύουν το πραγματικό φορολογικό γεγονός, ότι δηλαδή οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και έχει λάβει χώρα η φυσική μεταφορά των αγαθών. Επιπλέον, σχετικά με τον ισχυρισμό του ελέγχου περί προσκόμισης στοιχείων που έχουν επιλεχθεί από την ίδια την εταιρεία και όχι από τον έλεγχο, και συνεπώς δε συνιστούν απόδειξη για το σύνολο των δηλωθεισών συναλλαγών της, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή ουδέποτε

συγκεκριμενοποίησε το αίτημά της ως προς τα τιμολόγια που ήθελε προσκομισθούν για τη διενέργεια του δειγματοληπτικού ελέγχου επί των συναλλαγών της εταιρείας με αποτέλεσμα η εταιρεία να επιλέξει να προσκομίσει εκείνα τα παραστατικά στοιχεία, τα οποία έκρινε ως περισσότερο αντιπροσωπευτικά για την απεικόνιση της δραστηριότητάς της, καθότι αυτά αφορούν τις δέκα (10) μεγαλύτερες συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ανά κατηγορία συναλλαγών και ανά ελεγχόμενο έτος. Δεδομένου δε, ότι ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του τις άτυπες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, στις οποίες παρατίθενται οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η εταιρεία κατά τα ελεγχόμενα έτη, συνάγεται ότι θα μπορούσε να επιλέξει επί ποίων συναλλαγών η εταιρεία είναι απαραίτητο να προσκομίσει τα σχετικά τιμολόγια, τα οποία να αποτελούν το δείγμα για την αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου. Αντιθέτως, ο έλεγχος παρέλειψε να οριοθετήσει τις συναλλαγές επί τις οποίες ήθελε να διεξάγει το δειγματοληπτικό έλεγχο, με αποτέλεσμα να παραμένει στη διακριτική ευχέρεια της εταιρείας η επιλογή των συναλλαγών επί των οποίων το αντίστοιχο υποστηρικτικό υλικό προσκόμισε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, Ν. 4987/2022, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«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, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας έκδοσης του οικείου φύλλου ελέγχου. Τα αιτούμενα ποσά προς επιστροφή που αναγράφονται στις δηλώσεις ΦΠΑ, επιστρέφονται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά και σε περίπτωση που συντρέχουν τα οριζόμενα κριτήρια, κατόπιν σχετικής ανάλυσης κινδύνου, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας για την επιστροφή του Φόρου φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση ελέγχου, η αξιολόγηση και εξέταση στοιχείων που πιθανόν αφορούν ενδείξεις απάτης, αποτελεί τμήμα των ελεγκτικών επαληθεύσεων που οφείλει ο έλεγχος να διενεργήσει.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε την υπ' αριθμ./06-09-2023 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. και μετέπειτα την υπ' αριθμ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/06-12-2023 Πρόσκληση για παροχή

πληροφοριών του άρθρου 14 παρ.2 Ν.4987/2022 προκειμένου η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα εξής:

- 1) Τηρηθέντα Βιβλία — εκτύπωση συγκεντρωτικά ανά τρίμηνο - των διαχειριστικών περιόδων από 01/04/2020 έως 30/06/2023. (και Ηλεκτρονικά - αρχείο excel - σε αναλυτική μορφή όλες οι εγγραφές ανά έτος αλλά και συγκεντρωτικά ανά τρίμηνο).
- 2) Αντίγραφο του καταστατικού ίδρυσης της επιχείρησης και αντίγραφα μισθωτηρίων.
- 3) Αντίγραφο συμβολαίων αγοράς ακινήτων.
- 4) Εκτυπωμένα αντίγραφα των Περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ από 01/04/2020 έως και 30/09/2023.
- 5) Εκτυπωμένα αντίγραφα Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων (Listing) Αποκτήσεων και Παραδόσεων και INTRASTAT από μήνα από μήνα Απρίλιο 2020 έως και μήνα Ιούλιο 2023.
- 6) Για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους από 01/04/2020 έως 30/06/2023 και ανά χρήση, σε αντίγραφα δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών και δέκα (10) τιμολόγια ενδοκοινοτικών παροχής υπηρεσιών, με επισύναψη σε κάθε παραστατικό όλων των δικαιολογητικών (συμβάσεις, μεταφορικά, πληρωμές κλπ) που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.
- 7) Για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους από 01/04/2020 έως 30/06/2023, και ανά χρήση, σε αντίγραφα δέκα (10) τιμολόγια δαπανών και αγοράς εμπορευμάτων από διαφορετικούς προμηθευτές, με επισύναψη την πληρωμή τους.
- 8) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 του νομίμου εκπροσώπου, στην οποία θα αναγράφεται ότι “οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί, είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση”.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει, ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο η αρμόδια φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα πως από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο της 30/06/2023 ποσού 834.558,66€, η προσφεύγουσα δεν δικαιούται επιστροφής, ούτε και παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην επόμενη διαχειριστική περίοδο. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι: **«...Για τις ως άνω εισροές αλλά και συνολικά για τις εισροές, τις οποίες δήλωσε ότι πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση, δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (συμβάσεις, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές) από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Συνεπώς στο ΦΠΑ δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της έκπτωσης του φόρου των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 και 32 του Ν.2859/2000 (σελ.19 έκθεσης ελέγχου).**

[..]

Για τις ως άνω απαλλασσόμενες πράξεις (εκροές), **αλλά και συνολικά για τις απαλλασσόμενες πράξεις**, τις οποίες δήλωσε ότι πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση, δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (συμβάσεις, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές) από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ως εκ τούτου οι πραγματοποιηθείσες πράξεις δεν είναι απαλλασσόμενες σύμφωνα με το άρθ. 22 του Ν.2859/2000, ούτε είναι πράξεις που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθ. 24, 25, 26, 27 και 28 του Ν.2859/2000, και υπάγονται στο φόρο ως **πράξεις φορολογητέες με συντελεστή ΦΠΑ 6%, σύμφωνα με το άρθ. 21 του Ν. 2859/2000.**

Επειδή, με τα ως άνω εκτεθέντα, ο έλεγχος εξήγαγε τεκμήριο ότι το σύνολο των πραγματοποιηθεισών πράξεων δεν είναι απαλλασσόμενες, μη αναγνωρίζοντας επιπλέον ούτε το σύνολο των εισροών και του φόρου εισροών, χωρίς ωστόσο να αποστέλλει στην προσφεύγουσα εταιρεία νέα πρόσκληση με την οποία να ζητά το σύνολο των τιμολογίων μετά των κατάλληλων δικαιολογητικών (ήτοι συμβάσεις, μεταφορικά, πληρωμές κλπ) που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών εν συνόλω.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Ν.5104/2024 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».

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§6 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της

Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης και κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 5104/2024, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάζει τόσο την νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίχθηκε σε δείγμα συναλλαγών, από τις οποίες ο έλεγχος εξήγαγε τεκμήριο για το σύνολο των συναλλαγών. Ειδικότερα ως προς τις απαλλασσόμενες εκροές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) διενήργησε έλεγχο σε δέκα συναλλαγές και διαπίστωσε ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους. Επιπλέον διενήργησε έλεγχο σε 10 συναλλαγές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και σε 10 συναλλαγές αγορών εσωτερικού και διαπίστωσε ομοίως ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους. Κατόπιν αυτών εξήγαγε τεκμήριο ότι για όλες τις συναλλαγές ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων και αγορών εσωτερικού δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία, πλην όμως, πέραν των ανωτέρω δέκα συναλλαγών, για τις υπόλοιπες συναλλαγές, δεν ζητήθηκαν στοιχεία από την επιχείρηση. Δηλαδή καταλόγισε φόρο εκροών για ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εισροές εσωτερικού και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, χωρίς να ελέγξει τα παραστατικά αυτών για να διαπιστώσει αν από αυτά αποδεικνύεται η πραγματοποίησή τους.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό της παρούσας, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί απαραίτητο, προκειμένου να διαμορφώσει κρίση για το σύνολο των απαλλασσόμενων εκροών και το σύνολο των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37§1,2 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 6 του Ν.5104/2024.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με φορολογική κατοικία στην (**ΑΦΜ**) και με ελληνικό **ΑΦΜ/ΦΠΑ** και την **ακύρωση** για λόγους τυπικής πλημμέλειας:

α) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/04/2020-31/12/2020** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2021-31/12/2021** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2022-31/12/2022** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και

δ) της υπ' αριθ./**09-02-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2023-30/06/2023**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.