



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/12/2024

Αριθμός Απόφασης: 3508

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 382

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή α) της οντότητας ΑΦΜ β)του ΑΦΜ, κατοίκου ΘΗΡΑΣ, ΤΚ 84700 ΘΗΡΑ και ΤΚ 16777 ΕΛΛΗΝΙΚΟ αντίστοιχα, κατά της

υπ. αριθμ./24-07-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) της οντότητας ΑΦΜ β)του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον ως διαχειριστή της οντότητας και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ./24-07-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας διαφορά φόρου ύψους 638395,26 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 319197,63, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 957592,89 ευρώ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./18-12-2023 εντολής ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ. Αιτία, της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με α/α/2023 ηλεκτρονική δήλωση Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρίας, διαχειριστικής περιόδου 01/10/2023 – 31/10/2023, με την οποία αιτείτο την επιστροφή φόρου ύψους 500.000,00€ από το πιστωτικό υπόλοιπο της ίδιας περιόδου, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Α.1104/18.05.2020.

Η επιστροφή στοχεύθηκε από την κεντρική υπηρεσία με το RUN 220 και από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Σύρου εκδόθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2022 – 31/10-2023.

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, η επιχείρηση ήταν υπόχρεη στην τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη με συστημένη επιστολή (RE180908792GR), η υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2023 Γνωστοποίηση – Πρόσκληση προς την επιχείρηση με την οποία γνωστοποιήθηκε η επιλογή της υπόθεσης προς έλεγχο και κλήθηκε όπως εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από τη λήψη της, θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την ελεγχόμενη περίοδο.

Επίσης απεστάλη με συστημένη επιστολή (RE180908829GR) η υπ' αριθμ. πρωτ./21-12-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο αίτημα για διάθεση βιβλίων και στοιχείων.

Στην συνέχεια ο έλεγχος διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, ότι η κύρια πηγή εσόδων της προσφεύγουσας οντότητας προέρχεται από τη δραστηριότητα του λιανικού εμπορίου ρολογιών και κοσμημάτων και κατά μεγάλο ποσοστό από την πώληση αυτών των ειδών σε πελάτες μη εγκατεστημένους σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για τις πωλήσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1338/30.12.1996 με θέμα «Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κ-Μ.», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ, για την επιστροφή του ΦΠΑ ο πωλητής, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφει και τον αριθμό της τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης των αγαθών. Στη συνέχεια επισυνάπτει στο "στέλεχος" (τρίτο αντίτυπο των παραπάνω -τριπλότυπων αποδείξεων) το θεωρημένο από την Τελωνιακή Αρχή εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα πρώτο αντίτυπο της προαναφερόμενης απόδειξης πώλησης, το πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και το αποδεικτικό πληρωμής.

Το ποσό του επιστρεφόμενου ΦΠΑ συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών της φορολογικής περιόδου, εντός της οποίας εκδίδεται το πιστωτικό τιμολόγιο, αναγράφοντας το ποσό αυτό στον κωδ.403 (έκδοση Φ.Π.Α. 1996) της δ' ενότητας του πίνακα Δ' της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων καθώς και από πρόσθετα στοιχεία που προσκομίσθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση σύμφωνα με τις οδηγίες της παρ. 4 του αρθ. 5 της ΠΟΛ 1338/1996, εξέδιδε πιστωτικά τιμολόγια για τον επιστρεφόμενο Φ.Π.Α., δίχως όμως να επιστρέφεται ο φόρος στον πελάτη μετά την αναχώρησή του από την Κοινότητα αλλά (κατά δήλωση της ελεγχόμενης) ο ΦΠΑ δεν εισπράττονταν την στιγμή της πώλησης παρά το γεγονός ότι εκδιδόταν φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ.

Αυτό σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας οντότητας γινόταν για διευκόλυνση των πελατών.

Στην συνέχεια ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι πελάτες της προσφεύγουσας (ταξιδιώτες αγοραστές) αναχωρούσαν είτε από το αεροδρόμιο της Θήρας είτε από το αεροδρόμιο Ελευθέριος Βενιζέλος, από τα τελωνεία των οποίων γινόταν η προβλεπόμενη στην ΠΟΛ 1338/1996 θεώρηση των φορολογικών παραστατικών και διαπίστωσε ότι στις θεωρήσεις από το τελωνείο του αεροδρομίου

Ελευθέριος Βενιζέλος δεν υπήρχε το ονοματεπώνυμο των υπαλλήλων που είχαν κάνει την θεώρηση αλλά μόνο οι υπογραφές τους.

Ο έλεγχος στα πλαίσια των επαληθεύσεων για τη διαπίστωση της εγκυρότητας των στοιχείων που θεωρήθηκαν απέστειλε στις 13/03/2024 έγγραφο προς το Τελωνείο Αερολιμένα Ελευθέριος Βενιζέλος, προκειμένου το τελευταίο να επιβεβαιώσει την γνησιότητα, δείγματος φορολογικών στοιχείων που απεστάλησαν και να ταυτοποιήσει τις φέρουσες σε αυτά υπογραφές με υπαλλήλους της Υπηρεσίας.

Την 22/03/2024 με το υπ' αριθμ. πρωτ./2024 έγγραφό του, το Τελωνείο του Αερολιμένα Ελευθέριος Βενιζέλος απάντησε ότι έπειτα από έρευνα που διενήργησε, ουδείς αρμόδιος υπάλληλος αναγνωρίζει την υπογραφή του επ αυτών

Από τα ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στην διαπίστωση ότι παρά την έκδοση των πιστωτικών φορολογικών στοιχείων για την επιστροφή του ΦΠΑ στους μη εγκατεστημένους εντός Ε.Ε. πελάτες, ο φόρος δεν επιστρέφεται σε αυτούς, συνεπώς η έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων είναι αναπαισιολόγητη και ανακριβής.

Η συνολική αξία του ΦΠΑ των ΑΛΠ Tax Free στους πελάτες λιανικής της επιχείρησης για την ελεγχόμενη περίοδο (01/01/2022 – 31/10/2023) για έμμεσες απαλλαγές, που αφορούσαν πελάτες που αναχώρησαν για προορισμό εκτός Ε.Ε., δίχως την διαμεσολάβηση γραφείων του αρθ. 7 της ΠΟΛ 1338/96, ανέρχεται σε 1.889.104,50 € από τα οποία 955.525,76 € αφορούν την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2023 – 31/10/2023 και 933.578,74 € αφορούν την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2022 έως 31/12/2022.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα της επιστροφής του φόρου και καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο εκροών, για την κρινόμενη περίοδο:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2022 – 31/12/2022 : φόρος εκροών 933578,74 €

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε το με αρ. πρωτ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 με συνημμένες τις υπ' αριθμ./2024 &/2024 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2022 – 31/12/2022 & 01/01/2023 – 31/10/2023 αντίστοιχα.

Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση

Η ελεγχόμενη οντότητα την 08/07/2024 απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου έγγραφες απόψεις – αντιρρήσεις οι οποίες έλαβαν αρ. πρωτ./2024.

Οι αντιρρήσεις δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκε η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενοι ότι 1) από τα στοιχεία του POS αποδεικνύεται ότι έγινε άμεση απαλλαγή ΦΠΑ καθώς αν και εκδιδόταν ΑΛΠ με ΦΠΑ δεν εισπράχθηκε ποτέ για διευκόλυνση

των πελατών 2) από την επιχείρηση τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1338/1996 και η μη ύπαρξη της σφραγίδας με το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου στην θεώρηση του τελωνείου του αεροδρομίου Ελευθέριος Βενιζέλος δεν καθιστά ελλιπή την θεώρηση, 3) η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη γιατί δεν μνημονεύει τις διατάξεις βάσει των οποίων εκδόθηκε και το πόρισμα του ελέγχου δεν είναι επαρκώς τεκμηριωμένο, αιτιολογημένο και κατατείνει σε αντισυνταγματική μεταχείριση τους.

Επειδή στο άρθρο 24 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1338/1996 με θέμα “Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κ-Μ.”, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται:

“ Άρθρο 1

Η απαλλαγή πραγματοποιείται, είτε άμεσα είτε έμμεσα δια της επιστροφής του Φ.Π.Α, με τους οριζόμενους, στα επόμενα άρθρα, όρους και προϋποθέσεις.

Άρθρο 2

Όροι και προϋποθέσεις επιστροφής ή απαλλαγής από Φ.Π.Α.

Α. Η επιστροφή ή η άμεση απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας στις λιανικές πωλήσεις αγαθών, προς μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κ-Μ της Κοινότητας ταξιδιώτες, τα οποία αγαθά στη συνέχεια μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές σε χώρα εκτός Κοινότητας, εφαρμόζεται εφόσον, συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Ο αγοραστής - ταξιδιώτης έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας. Το γεγονός αυτό θα αποδεικνύεται από το διαβατήριο του ή το δελτίο ταυτότητας αυτού ή άλλο επίσημο έγγραφο.

Κατ' εξαίρεση, εξομοιώνεται με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας-ο αγοραστής που διαμένει στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κ-Μ της Κοινότητας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα. Το γεγονός αυτό θα αποδεικνύεται από μισθωτήριο συμβόλαιο κατοικίας στην τρίτη χώρα ή από την σχετική άδεια παραμονής. ή από την

άδεια εργασίας ή από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει ότι ο ενδιαφερόμενος πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.

2. Τα αγαθά που αγοράζονται στα πλαίσια του λιανικού εμπορίου, προορίζονται να καλύψουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες του αγοραστή - ταξιδιώτη και περιλαμβάνονται στις προσωπικές αποσκευές αυτού, ανεξάρτητα αν αυτές συνοδεύονται ή όχι από τον ίδιο τον αγοραστή - ταξιδιώτη.

Ο όρος «προσωπικές αποσκευές» αφορά είδη που μεταφέρονται στον αποθηκευτικό χώρο ενός επιβατικού οχήματος ή είδη που μεταφέρονται στον αποθηκευτικό χώρο οχημάτων μεταφοράς προσώπων προς εξυπηρέτηση των επιβαινόντων σε αυτά, σε περιπτώσεις που η αναχώρηση των αγοραστών – ταξιδιωτών από την Ελλάδα προς τρίτη χώρα πραγματοποιείται με οχήματα μεταφοράς προσώπων.

3. Η συνολική αξία καθενός φορολογικού στοιχείου του άρθρου 3 περίπτ. β) της παρούσας συμπεριλαμβανομένου και του φόρου, θα υπερβαίνει το ελάχιστο όριο των πενήντα (50) ευρώ. Δεν χορηγείται απαλλαγή σε περίπτωση έκδοσης περισσότερων του ενός φορολογικών στοιχείων με αξία έκαστου κατώτερη των πενήντα (50) ευρώ, ακόμα κι αν η συνολική αξία αυτών υπερβαίνει το κατώτερο όριο των πενήντα (50) ευρώ, είτε αυτά έχουν εκδοθεί από τον ίδιο πωλητή είτε από περισσότερους.

4. Τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κάτω τον οποίο εκδόθηκε το φορολογικό στοιχείο της παράδοσης (πώλησης) των αγαθών. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της Ελλάδας ή του Κ-Μ εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα.

5. Τα αγαθά ειδών διατροφής και ποτών με αλκοόλη, πρέπει να είναι προσυσκευασμένα σε συσκευασίες για λιανική πώληση και να πληρούν τις απαιτήσεις επισήμανσης, σύμφωνα με την εθνική και ενωσιακή νομοθεσία.

Β. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ούτε χορηγείται άμεση απαλλαγή του ΦΠΑ για τις εξής κατηγορία προϊόντων:

1. Καπνοβιομηχανικά προϊόντα.

2. Αγαθά, τα οποία από τη φύση τους ή την ποσότητα τους, δεν καλύπτουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες του αγοραστή - ταξιδιώτη, αλλά έχουν εμπορικό χαρακτήρα.

3. Τα είδη που μεταφέρονται από αγοραστές – ταξιδιώτες με φορτωτικά έγγραφα ή λοιπά συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία μεταφοράς, ανεξαρτήτως του τρόπου μεταφοράς (οδική, αεροπορική, θαλάσσια), καθώς και τα είδη που μεταφέρονται με επαγγελματικά οχήματα μεταφοράς εμπορευμάτων, δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσεως, δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή της διαδικασίας απαλλαγής.

4. Αγαθά που προορίζονται για τον εξοπλισμό ή τον εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης:
- ως αγαθά εξοπλισμού θεωρούνται τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε κάθε μορφής μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης ,
 - ως αγαθά εφοδιασμού θεωρούνται κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών.

Γ. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ούτε άμεσης απαλλαγής από Φ.Π.Α., στις εξής περιπτώσεις:

1. Στο προσωπικό των μεταφορικών μέσων που ενεργούν μεταφορές μεταξύ Ελλάδος και άλλων χωρών.
2. Όταν ο πωλητής ανήκει στην κατηγορία των απαλλασσομένων από το ΦΠΑ επιχειρήσεων, λόγω τζίρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 1642/1986.

Άρθρο 3

Υποχρεώσεις πωλητή

Ο πωλητής των αγαθών υποχρεούται:

- α) Να διαπιστώσει ότι ο αγοραστής - ταξιδιώτης, πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της παρούσας.
- β) Να εκδώσει, σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα, τριπλότυπη θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης, με χειρόγραφο ή μηχανογραφικό τρόπο, στην οποία θα αναγράφονται εκτός των οριζόμενων στον Κ.Β.Σ. στοιχείων και τα στοιχεία του αγοραστή-ταξιδιώτη, (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, χώρα διαμονής, αρ. διαβατηρίου και η εκδούσα αρχή ή τα άλλα αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της ενότητας Α, του άρθρου 2 της παρούσας), το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών, καθώς και ο συντελεστής και το ποσό του ΦΠΑ, όταν πρόκειται για την επιστροφή του Φ.Π.Α, και όχι για άμεση απαλλαγή. Τα αντίτυπα των εν λόγω αποδείξεων, πριν την θεώρηση τους, πρέπει να φέρουν με σφραγίδα ή εντύπων τις ενδείξεις, το πρώτο "για επιστροφή Φ.Π.Α." ή "χωρίς Φ.Π.Α." κατά περίπτωση, "λόγω εξαγωγής από αγοραστή -ταξιδιώτη εκτός Κοινότητας", το δεύτερο "για τον πελάτη" και το τρίτο "στέλεχος".
- γ) Να προσκομίσει, εφόσον πρόκειται για άμεση απαλλαγή από Φ.Π.Α., ο ίδιος ή ο εκπρόσωπος του, τα πωληθέντα αγαθά στο τελωνείο εξόδου από την Ελλάδα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτ.γ' του άρθρου 6 της παρούσας, συνοδευόμενα με δελτίο αποστολής της ημέρας μεταφοράς τους στο τελωνείο στο οποίο θα αναγράφονται, εκτός των οριζόμενων ότου Κ. Β. Σ. στοιχείων, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης της απόδειξης λιανικής πώλησης των αγαθών.
- δ) Επί άμεσης απαλλαγής να εκδώσει το σχετικό φορολογικό στοιχείο χωρίς Φ.Π.Α, ή εφόσον χρεώσει σ' αυτό φόρο, να τον επιστρέψει στον αγοραστή-ταξιδιώτη άμεσα με την παραλαβή της θεωρημένης από το Τελωνείο απόδειξης που αναφέρεται στο επόμενο άρθρο.
- ε. Να υποβάλλει τις αποδείξεις λιανικής πώλησης στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε.,

οι οποίες και λαμβάνουν μοναδικό αριθμό καταχώρησης (Μ.ΑΡ.Κ.). Οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) έχουν συγκεκριμένο μορφότυπο και αρίθμηση, την ένδειξη TAXFREE, με περιγραφή των ειδών (γραμμή-γραμμή), και επιπλέον πεδία:

- Επωνυμία επιχείρησης.
- ΑΦΜ επιχείρησης.
- Ονοματεπώνυμο αγοραστή-ταξιδιώτη.
- Αρ. Διαβατηρίου.
- Χώρα έκδοσης διαβατηρίου.
- Χώρα/Τόπος κατοικίας.
- Αξία και ΦΠΑ ανά είδος.
- Αριθμός απόδειξης.
- Συνολική αξία απόδειξης.
- Ημερομηνία έκδοσης απόδειξης.

Άρθρο 4

Υποχρεώσεις αγοραστή

Ο αγοραστής - ταξιδιώτης υποχρεούται:

α) Να δηλώσει υπεύθυνα ότι τα αναγραφόμενα στο φορολογικό στοιχείο της περίπτωσης β' του άρθρου 3 της παρούσας ατομικά του στοιχεία είναι ακριβή και αληθή και ότι τα αγαθά που προορίζονται για προσωπική ή οικογενειακή χρήση, θα εξαχθούν πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα, κατά τον οποίο εκδόθηκε το φορολογικό στοιχείο της πώλησης των αγαθών, προσυπογράφοντας προς τούτο τη σχετική δήλωση που είναι ενσωματωμένη στο στοιχείο αυτό.

β) Να προσκομίσει ο ίδιος, ή ο εκπρόσωπός του, στην περίπτωση έμμεσης απαλλαγής (απαλλαγή δι' επιστροφής) τα αγορασθέντα αγαθά στην Τελωνιακή Αρχή εξόδου από την Κοινότητα (του εσωτερικού της χώρας ή του εσωτερικού άλλου Κ-Μ) από την οποία αναχωρεί για την τρίτη χώρα, συνοδευόμενα από το πρωτότυπο του φορολογικού στοιχείου αγοράς τους που φέρει την ένδειξη για την επιστροφή του Φ.Π.Α., και στη συνέχεια μετά την θεώρηση από την παραπάνω αρχή να επιστρέψει αυτό στον πωλητή εντός προθεσμίας τεσσάρων (4) μηνών από την αγορά των αγαθών για την εφαρμογή της οριζόμενης στο άρθρο 5 διαδικασίας. Στην περίπτωση που το παραπάνω φορολογικό στοιχείο περιέλθει στον πωλητή πέραν των τεσσάρων (4) μηνών και εφόσον δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος για την επιστροφή του φόρου, το πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 3 του άρθρου 5 της παρούσας μπορεί να εκδίδεται μετά από έγκριση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ.

Άρθρο 5

Διαδικασία επιστροφής

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταβάλλεται στην Ελλάδα κατά την αγορά αγαθών από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κ-Μ της Κοινότητας ταξιδιώτη τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται μέσω της Ελλάδας ή άλλου Κ-Μ στις προσωπικές του αποσκευές σε τρίτη χώρα, επιστρέφεται στον αγοραστή - ταξιδιώτη, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 και τηρούνται οι υποχρεώσεις των άρθρων 3 και 4 της παρούσας, σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία.

1. Ο πωλητής, εφόσον λάβει, εντός της αναφερόμενης στο προηγούμενο άρθρο προθεσμίας, το πρωτότυπο του φορολογικού στοιχείου που εξέδωσε κατά την παράδοση των αγαθών (πρώτο αντίτυπο της θεωρημένης τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης) θεωρημένο από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου από την Κοινότητα (Ελλάδα ή άλλου Κ-Μ), υποχρεούται να επιστρέψει άμεσα στον αγοραστή - ταξιδιώτη το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές του.

2. Το ποσό του επιστρεπτέου ΦΠΑ καταβάλλεται σε δραχμές από τον πωλητή στον ίδιο τον αγοραστή-ταξιδιώτη ή στον νόμιμο εκπρόσωπο του, ή με υπόδειξη του αγοραστή, κατατίθεται σε Τράπεζα του εσωτερικού ή εμβάζεται στο εξωτερικό υπέρ του δικαιούχου αγοραστή-ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

3. Για την επιστροφή του ΦΠΑ ο πωλητής, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφει και τον αριθμό της τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης των αγαθών. Στη συνέχεια επισυνάπτει στο "στέλεχος" (τρίτο αντίτυπο των παραπάνω -τριπλότυπων αποδείξεων) το θεωρημένο από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα πρώτο αντίτυπο της προαναφερόμενης απόδειξης πώλησης, το πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και το αποδεικτικό πληρωμής.

4. Το ποσό του επιστρεφόμενου ΦΠΑ συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών της φορολογικής περιόδου, εντός της οποίας εκδίδεται το πιστωτικό τιμολόγιο, αναγράφοντας το ποσό αυτό στον κωδ.403 (έκδοση Φ.Π.Α. 1996) της δ' ενότητας του πίνακα Δ' της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου.

Άρθρο 6

Διαδικασία Άμεσης απαλλαγής από το ΦΠΑ

1. Ο αγοραστής - ταξιδιώτης που πληροί τους όρους, και τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της παρούσας, δύναται να τύχει άμεσης απαλλαγής από το ΦΠΑ για τις αγορές που πραγματοποιεί στην Ελλάδα, εφόσον:

- α) Ο αγοραστής - ταξιδιώτης δηλώσει στον πωλητή του εγγράφως, ότι πρόκειται να αναχωρήσει κατευθείαν από την Ελλάδα για χώρα εκτός Κοινότητας, (χωρίς ενδιάμεσο σταθμό σε άλλη κοινοτική χώρα) έτσι ώστε το Τελωνείο εξόδου από την Κοινότητα να βρίσκεται στην Ελλάδα, εντός της οριζόμενης προθεσμίας της παραγράφου 4 της ενότητας Α του άρθρου 2 της παρούσας.
- β) Ο πωλητής εκδώσει την τριπλότυπη απόδειξη λιανικής πώλησης της περίπτωσης β' του άρθρου 3 της παρούσας χωρίς ΦΠΑ αναγράφοντας σ' αυτή την ένδειξη "ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ - ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟ ΑΓΟΡΑΣΤΗ - ΤΑΞΙΔΙΩΤΗ ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ" .

γ). Ο πωλητής ή ο εκπρόσωπος, του, προσκομίζει τα αγαθά στο Τελωνείο εξόδου από την Ελλάδα, κατά τον συνομολογηθέντα χρόνο με τον αγοραστή των αγαθών. αλλά: πάντως εντός της οριζόμενης προθεσμίας στην παράγραφο 4 της ενότητας Α του άρθρου 2 της παρούσας, συνοδευόμενα από το δελτίο αποστολής που αναφέρεται στην περίπτωση γ' του άρθρου 3 της παρούσας, καθώς και από το πρωτότυπο της θεωρημένης απόδειξης λιανικής πώλησης και παραλάβει την απόδειξη αυτή με σφραγίδα θεώρησης από το τελωνείο.

Για την ολοκλήρωση της διαδικασίας άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α.. ο πωλητής επισυνάπτει στο "στέλεχος" της τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης το πρώτο αντίτυπο της ίδιας απόδειξης που φέρει τη σφραγίδα θεώρησης του Τελωνείου εξόδου των αγαθών καθώς και το οικείο δελτίο αποστολής το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αυτού. Δεν παρέχεται δικαίωμα απαλλαγής από το ΦΠΑ στις κατηγορίες προϊόντων και στα πρόσωπα για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής, όπως αυτά περιγράφονται αντίστοιχα στις ενότητες Β' και Γ* του άρθρου 2 της παρούσας.

Άρθρο 7

Γραφεία διαμεσολάβησης για την επιστροφή ή την άμεση απαλλαγή από το ΦΠΑ.

Η λειτουργία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, οι οποίες με εξουσιοδοτημένα γραφεία τους αναλαμβάνουν, κατόπιν συμφωνίας με τους ενδιαφερομένους (αγοραστή - ταξιδιώτη και πωλητή), τη διαμεσολάβηση για τη διευκόλυνση της επιστροφής ή της άμεσης απαλλαγής από το ΦΠΑ στα δικαιούμενα πρόσωπα, έναντι συμφωνημένης αμοιβής, καθώς και η διαδικασία επιστροφής ή άμεσης απαλλαγής του ΦΠΑ, διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

α) Η συμφωνία των επιχειρήσεων που διαμεσολαβούν, τόσο η μεταξύ αυτών και των επιτηδευματιών - πωλητών, όσο και η μεταξύ αυτών και των αγοραστών - ταξιδιωτών, θεωρείται καθαρά ιδιωτική και δεν απαλλάσσει τα συμβαλλόμενα μέρη από τις υποχρεώσεις τους προς το δημόσιο, όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις για το ΦΠΑ και από την παρούσα απόφαση.

β) Η καταβολή του ΦΠΑ προς τον αγοραστή - ταξιδιώτη, καθώς και οι ενέργειες για την άμεση απαλλαγή αυτού από το φόρο, πραγματοποιούνται από τις επιχειρήσεις διαμεσολάβησης με δική τους ευθύνη και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας. Το γεγονός της καταβολής του φόρου από τις ανωτέρω επιχειρήσεις προς τον αγοραστή - ταξιδιώτη, ουδεμία απαίτηση δημιουργεί έναντι του δημοσίου.

γ) Σε περίπτωση επιστροφής του φόρου ή άμεσης απαλλαγής από αυτόν χωρίς να συντρέχουν οι όροι και οι προϋποθέσεις της παρούσας, ο πωλητής των αγαθών παραμένει προσωπικά υπόχρεος για το σύνολο του φόρου που αναλογεί στις πωλήσεις που ενεργούνται κατά παράβαση της παρούσας.

δ) Η εκχώρηση εγγράφως από τον αγοραστή - ταξιδιώτη προς την επιχείρηση διαμεσολάβησης του δικαιώματος άσκησης της απαίτησης επιστροφής ή η έγγραφη εξουσιοδότηση για διαμεσολάβηση

στη διαδικασία επιστροφής ή άμεσης απαλλαγής του ΦΠΑ, την οποία παρέχουν ο πωλητής ή ο αγοραστής, υπόκεινται σε αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου.

ε) Η παροχή υπηρεσιών από τις» επιχειρήσεις διαμεσολάβησης απαλλάσσεται από το ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης κοτ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν.1642/1986.

Η επιχείρηση διαμεσολάβησης αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις:

α) Του αγοραστή - ταξιδιώτη, όσον αφορά τη θεώρηση από το αρμόδιο Τελωνείο των πρωτότυπων των αποδείξεων λιανικής πώλησης για την επιστροφή ή άμεση απαλλαγή του ΦΠΑ, κατά περίπτωση.

β) Του πωλητή, όσον αφορά την υλοποίηση της επιστροφής του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 5 της παρούσας.

Άρθρο 7^Α

1. Η επιβεβαίωση της εξόδου των αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο λιανικών πωλήσεων από πρόσωπα εγκατεστημένα στη χώρα μας, σε ταξιδιώτες τρίτων χωρών από τα τελωνεία εξόδου της χώρας μας, στις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων περί έμμεσης απαλλαγής, δύναται να πραγματοποιείται με ψηφιακή θεώρηση των ΑΛΠ, μέσω ηλεκτρονικών εφαρμογών των προσώπων του άρθρου 7. Η Ψηφιακή θεώρηση των ΑΛΠ διενεργείται κατά την έξοδο των ταξιδιωτών από τη χώρα, σε τελωνειακά ελεγχόμενους χώρους.

2. Η ψηφιακά θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης επιστρέφεται στον πωλητή των αγαθών εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 4 προθεσμίας και ο πωλητής εκδίδει το προβλεπόμενο στο άρθρο 5 πιστωτικό στοιχείο λιανικής και επιστρέφει στον αγοραστή - ταξιδιώτη το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές του.

3. Η ψηφιακή θεώρηση της ΑΛΠ αποτελεί ένα σύνολο δεδομένων και δύναται να πραγματοποιείται με ξεχωριστό στοιχείο άμεσα συσχετιζόμενο με αυτή και πρέπει να περιέχει κατ' ελάχιστο τα ακόλουθα στοιχεία:

- Ημερομηνία Θεώρησης - επιβεβαίωσης εξόδου των αγαθών.
- Μοναδικός αναγνωριστικός αριθμός της πράξης θεώρησης.
- Τη Χώρα με το πρόθεμα GR και Ελληνικό Τελωνείο εξόδου.
- Αριθμός ΜΑΡΚ της ΑΛΠ.
- Αριθμός και ημερομηνία έκδοσης της απόδειξης ΑΛΠ.
- ΑΦΜ Πωλητή.
- Την επωνυμία του διαμεσολαβητή.....”

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν για την κρινόμενη περίοδο πωλήσεις ύψους 933578,74 ευρώ, για τις οποίες δεν υπήρχαν στο αρχείο της επιχείρησης τα νόμιμα απαλλακτικά στοιχεία. Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα φορολογικά στοιχεία που απαιτούσαν θεώρηση από το Τελωνείο του αερολιμένα Ελευθέριος Βενιζέλος, ως Τελωνείο εξόδου από την Ε.Ε., δεν τηρήθηκαν το σύνολο των

προϋποθέσεων για την επιστροφή του φόρου σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1338/1996, καθώς δεν έφεραν στοιχεία των υπαλλήλων της Υπηρεσίας που έθεσαν την υπογραφή τους, με αποτέλεσμα να καθίσταται ελλιπής η θεώρηση. Αφετέρου στο σύνολο των εκδοθέντων βάσει της ΠΟΛ 1338/1996 πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν το ανωτέρω ποσό διαπιστώνεται η μη επιστροφή του φόρου στους μη εγκατεστημένους σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατοίκους – πελάτες.

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι εξέδιδε στοιχεία με ΦΠΑ τον οποίο για διευκόλυνση των πελατών δεν το εισέπραττε και προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται εκδοθέντα στοιχεία από τα POS.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός διότι από τον έλεγχο του συνόλου των φορολογικών στοιχείων Α.Λ.Π. Ταχ Free τα οποία εξέδωσε η επιχείρηση σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1338/1996, διαπιστώθηκε ότι αφορούν έμμεσες απαλλαγές του φόρου, καθώς επί αυτών αναγράφεται η αξία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Η επιχείρηση σύμφωνα με τις οδηγίες της παρ. 4 του αρθ. 5 της ΠΟΛ 1338/1996, εξέδιδε πιστωτικά τιμολόγια για τον επιστρεφόμενο Φ.Π.Α, τα οποία στη συνέχεια καταχωρούσε στα βιβλία της.

Από τις οδηγίες που παρέχονται με την ΠΟΛ 1338/1996, στις περιπτώσεις έμμεσης απαλλαγής θεωρείται de facto το γεγονός της είσπραξης του Φ.Π.Α, προκειμένου να ακολουθήσει η διαδικασία της επιστροφής του (αρθ. 5 της ΠΟΛ 1338/1996) και δεν δίνεται δυνατότητα επιλογής στον πωλητή για είσπραξη ή μη του Φ.Π.Α.

Επειδή, το φορολογικό παραστατικό αντικατοπτρίζει πάντοτε το πραγματικό γεγονός μιας συναλλαγής και η ελεγχόμενη εξέδιδε φορολογικά στοιχεία εσόδων με ΦΠΑ ενώ στη συνέχεια εξέδιδε πιστωτικά τιμολόγια για την επιστροφή του φόρου.

Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη δεν είχε εισπράξει τον φόρο, δεν είχε κανένα λόγο να εκδώσει στοιχείο με ΦΠΑ και να βρεθεί υπόχρεη στην καταβολή του, καθώς ουσιαστικά θα επαφίετο στις καλές προθέσεις του συνόλου των αγοραστών περί τήρησης από πλευράς τους των οριζόμενων στις διατάξεις του αρθ. 4 της ΠΟΛ 1338/1996. Δηλαδή, άμα τη επιστροφή τους στην χώρα κατοικίας τους (εκτός Ε.Ε), να επιστρέψουν στην ελεγχόμενη τα θεωρημένα από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου παραστατικά tax free, προκειμένου να λάβει χώρα η διαδικασία της επιστροφής του φόρου όπως προβλέπεται στις διατάξεις του αρθ. 5 της ίδιας ΠΟΛ.

Είναι προφανές ότι καμία επιχείρηση, σύμφωνα με τις συναλλακτικές πρακτικές, δεν θα καθιστούσε τον εαυτό της υπόχρεο σε καταβολή φόρου εκρών συνολικής αξίας 1.889.104,50 €, αναμένοντας την επιστροφή εντός τετραμήνου των παραστατικών πώλησης από μεμονομένους πελάτες, οι οποίοι είχαν ήδη αποκτήσει το αγαθό και είχαν επιστρέψει στην χώρα τους.

Άλλωστε από τις οδηγίες που παρέχονται με την ΠΟΛ 1338/1996, δεν προβλέπεται στις περιπτώσεις έμμεσης απαλλαγής η δυνατότητα επιλογής στον πωλητή για είσπραξη ή μη του Φ.Π.Α., αλλά θεωρείται de facto το γεγονός της είσπραξής του προκειμένου να ακολουθήσει η διαδικασία της επιστροφής του (αρθ. 5 της ΠΟΛ 1338/1996).

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η ελλιπής θεώρηση δεν επηρεάζει την επιστροφή του ΦΠΑ.

Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, διότι α) σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1338/1996, ο αγοραστής στις περιπτώσεις έμμεσης απαλλαγής του φόρου κατά την έξοδό του από την Κοινότητα προς τρίτη χώρα, προσκομίζει τα αγορασθέντα αγαθά στο τελωνείο εξόδου συνοδευόμενα από το πρωτότυπο φορολογικό στοιχείο, το οποίο το τελωνείο εξόδου θεωρεί. Η θεώρηση που πραγματοποιεί το αρμόδιο τελωνείο δεν είναι διαδικαστική αλλά ουσιαστική, καθώς με αυτήν πιστοποιείται ότι το αγορασθέν είδος το οποίο επιδεικνύεται στον αρμόδιο υπάλληλο και το αντιπαραβάλλει με το αντίστοιχο παραστατικό αγοράς. Συνεπώς ο ρόλος της αποτύπωσης των στοιχείων των υπαλλήλων του τελωνείου από το οποίο γίνεται η θεώρηση για την έξοδο των αγαθών από την Κοινότητα, είναι απολύτως κρίσιμος, β) στο σύνολο των φορολογικών στοιχείων που απαιτούσαν θεώρηση από το Τελωνείο του αερολιμένα Ελευθέριος Βενιζέλος ως Τελωνείο εξόδου από την Ε.Ε., δεν τηρήθηκε το σύνολο των προϋποθέσεων για την επιστροφή του φόρου σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1338/1996, καθώς δεν πιστοποιούνταν τα στοιχεία των υπαλλήλων της Υπηρεσίας που έθεσαν την υπογραφή τους και προέβησαν στην πιστοποίηση της εξόδου αυτών από την κοινότητα, ενώ σε έγγραφο του ελέγχου προς το τελωνείο του αεροδρομίου Ελευθέριος Βενιζέλος κανείς υπάλληλος δεν αναγνώρισε την υπογραφή του επί των θεωρήσεων, γ) σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ./22.03.2024 έγγραφο του Τελωνείου του Αερολιμένα Ελευθέριος Βενιζέλος γνωστοποιήθηκε ότι έπειτα από έρευνα που διενήργησε σε δείγμα φορολογικών στοιχείων που απεστάλησαν από τον έλεγχο για την επιβεβαίωση της γνησιότητάς τους, ουδείς αρμόδιος υπάλληλος αναγνωρίζει την υπογραφή του επ' αυτών. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξέδωσε στοιχεία με ΦΠΑ για συναλλαγές κατά οποίες δεν εισέπραξε τον φόρο και στη συνέχεια διενήργησε έκπτωση αυτού λαμβάνοντας θεωρημένα παραστατικά για τα οποία οι θεωρήσαντες υπάλληλοι της Τελωνειακής Αρχής δεν αναγνωρίζουν την υπογραφή τους επί αυτών.

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που 4 έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 5104/2024 ορίζονται τα εξής:

Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι στην προσβαλλόμενη πράξη και στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου αναγράφονται με λεπτομέρεια όλα τα πραγματικά περιστατικά, αναφέρονται οι ισχύουσες διατάξεις, παρέχεται πλήρης, επαρκής και ειδική αιτιολογία, και καλύπτεται το σύνολο των προβλεπόμενων στο άρθρο 38 του ν. 5104/2024.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 23/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) της οντότητας ΑΦΜ β)του ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ. αριθμ./24-07-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ

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

φορολογική περίοδος 01/01/2022 - 31/12/2022

...../24-07-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	638.395,26 ευρώ	638.395,26 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58	319.197,63 ευρώ	319.197,63 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	957.592,89 ευρώ	957.592,89 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του ΑΤΔΥ

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.