



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 26 / 03 / 2025

Αριθμός απόφασης: 758

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 02-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/31-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2024 - 31/03/2024, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. /18-06-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ, συνεπεία της υπ' αριθ. /25-04-2024 υποβληθείσας μέσω taxisnet περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/03/2024 - 31/03/2024, της προσφεύγουσας επιχείρησης η οποία εδράζεται στην Παιανία κι έχει κύρια δραστηριότητα το

Με την εν λόγω δήλωση, η προσφεύγουσα αιτήθηκε προς επιστροφή το ποσό των **1.538.380,24 €**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α.1104/2020 και ως αιτία επιστροφής επιλέχθηκε στην υποβληθείσα δήλωση η ένδειξη «Απαλλασσόμενες Πράξεις». Ειδικότερα, το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01/03/2024 - 31/03/2024 ύψους €1.538.380,24, το οποίο αιτήθηκε προς επιστροφή, προέκυψε εκ του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προμηθεύεται νωπά και κατεψυγμένα ψάρια αποκλειστικά από το εσωτερικό της χώρας, αγοράς οι οποίες υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, παράλληλα δέχεται υπηρεσίες στο εσωτερικό της χώρας υπαγόμενες στον υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της επιχείρησης προέρχεται από απαλλασσόμενες πωλήσεις σε χώρες εντός και εκτός της Ε.Ε., με αποτέλεσμα ο φόρος των εισροών να μη δύναται να συμψηφισθεί εξ ολοκλήρου με το φόρο εκροών.

Κατόπιν τούτου, από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα «Taxis» και «Elenxis» κι εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας περί ΦΠΑ, ο έλεγχος αναγνώρισε στην προσφεύγουσα δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ ποσού 1.480.122,46 ευρώ εκ του συνολικά αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΠΑ 1.538.380,24 ευρώ. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περιελήφθησαν στο με αριθ. /24.9.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπου μαζί με τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. /16.10.2024 σχετικό απαντητικό υπόμνημα κι έτσι ακολούθως και αφού ελήφθησαν υπόψη οι υποβληθείσες απόψεις της, όπως αναφέρεται στην από 31-10-2024 σχετική Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος τελικώς προέβη στην έκδοση:

-Της με αριθμό /31-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2024 - 31/03/2024, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού **58.257,78 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει εξ' ολοκλήρου δεκτή η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή της, και όπως ακυρωθεί η ανωτέρω πράξη και να αναγνωριστεί το δικαίωμα της για την επιστροφή ολόκληρου του αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα και αιτιολόγησε πλημμελώς τις εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 και την εγκύκλιο Ε.2019/2022, απορρίπτοντας μερικώς το αίτημα της εταιρείας για την επιστροφή του απορριφθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 58.257,78 ευρώ, με την αιτιολογία ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου επαρκή στοιχεία που να τεκμηριώνουν τη φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στη

-Η εταιρεία δικαιούται να λάβει την επιστροφή του απορριφθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 58.257,78 ευρώ, κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων των άρθρων 35, 37 και 39 (πρώην άρθρα 30 παρ. 1 και 3, 32 παρ. 1 και 3 και 34 παρ. 1) του Κώδικα ΦΠΑ και το εν λόγω δικαίωμα δε δύναται να περιοριστεί λόγω μη τήρησης τυπικών υποχρεώσεων κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και της αρχής της αναλογικότητας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία, ήτοι α) υπεύθυνη δήλωση υπογεγραμμένη ενώπιον συμβολαιογράφου από τον νόμιμο εκπρόσωπο και τον υπεύθυνο για την παραλαβή των εμπορευμάτων της εταιρείας «.....» και β) Το ασφαλιστήριο συμβόλαιο της «.....» για μεταφορές που πραγματοποιούνται μεταξύ άλλων με κινητήρα ψυγείου και αριθμό «.....» και «.....», μετά της επίσημης μετάφρασης στα ελληνικά. Τα στοιχεία αυτά η προσφεύγουσα αιτείται όπως συνεκτιμηθούν στο σύνολό τους από κοινού με τα ήδη προσκομισθέντα στο στάδιο του ελέγχου στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 5 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2 - Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,....»

Άρθρο 3 - Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

Άρθρο 5 - Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6, [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, 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.

β) Η παράδοση:

βα) καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος [.....]

ββ) αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον ο αποκτών είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

γ) Η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στις περ. α) και β) απαλλαγές, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο.

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παράδοσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

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

2. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο, σύμφωνα με τα άρθρα 39, 45 και 46.

3. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, [...]

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε' , στ' και η και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε' , στ' και η, [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1 Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).

[.....]

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.

δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος», διευκρινίζεται μεταξύ άλλων 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:

[.....]

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 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.

[.....]

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 4 και 6 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1006/09-01-2015 (ΦΕΚ Β' 120/ 21.1.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4: Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε. Για την απαλλαγή του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε απαιτείται:

A. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας. [...].

B. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος.

α. ο εισαγωγέας (διασαφιστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. [...].

β. ο αγοραστής των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS.

γ. επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIΕS που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής.

δ. τιμολόγιο [...].

ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους αποστέλλονται σε Κράτος-Μέλος διαφορετικό από το Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIΕS που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος-Μέλος εγκατάστασής του, τόσο ο ΑΦΜ/VIΕS που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα,

όσο και ο ΑΦΜ/VIΕS του αγοραστή στο Κράτος-Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς και τα πλήρη στοιχεία αυτών. Οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση γ' .

στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος-Μέλος προορισμού. Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας-εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται η πρόθεσή της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα, καθώς και τα κατωτέρω: -στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός, αριθμός κυκλοφορίας), -στοιχεία οδηγού (ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία), -τόπος προορισμού (πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση).

ζ. [...]. Τα υπό στοιχεία δ' , ε' και στ' δικαιολογητικά των ανωτέρω Α' και Β' παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. [...].

Άρθρο 5: [...].

Άρθρο 6: Παραβάσεις - Κυρώσεις.

1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος-Μέλος, αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής καθίσταται άμεσα απαιτητός και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με το προοίμιο της υπ' αριθ. **2018/1910 Οδηγίας (ΕΕ)** του Συμβουλίου της 04.12.2018, η οποία ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το άρθρο 61 ν.4714/2020, ορίζεται ότι:

«(1) Το 1967, όταν το Συμβούλιο ενέκρινε το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ("ΦΠΑ") μέσω της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, ανελήφθη η δέσμευση για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο θα λειτουργούσε στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό ενός κράτους-μέλους. Δεδομένου ότι δεν είχαν ωριμάσει οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες για ένα τέτοιο σύστημα, όταν στο τέλος του 1992 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα μεταξύ των κρατών-μελών, εγκρίθηκε ένα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου προβλέπει ότι οι εν λόγω μεταβατικοί κανόνες πρέπει να αντικατασταθούν από οριστικό καθεστώς. (2) Σύμφωνα με την ανακοίνωσή της της Απριλίου 2016 σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση, με την οποία καθορίζονται τα στοιχεία ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) διασυνοριακό εμπόριο ανάμεσα στα κράτη μέλη, το οποίο θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού. (3) Στα συμπεράσματά του της 8ης Νοεμβρίου 2016 το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να επιφέρει συγκεκριμένες βελτιώσεις στους ενωσιακούς κανόνες περί ΦΠΑ όσον αφορά τις διασυνοριακές πράξεις σχετικά με τον ρόλο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών [...] και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών πράξεων. (4) Στα πλαίσια του αιτήματος του Συμβουλίου και του γεγονότος ότι θα χρειαστούν αρκετά χρόνια για την εφαρμογή του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο τα συγκεκριμένα μέτρα, που αποσκοπούν στην εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων ρυθμίσεων για τις επιχειρήσεις, είναι κατάλληλα. (5) [...]. (7) Όσον αφορά τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με την απαλλαγή για την παράδοση αγαθών στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, προτείνεται η συμπερίληψη του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ ('VIΕS'), ο οποίος αποδίδεται από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, μαζί με την προϋπόθεση μεταφοράς

των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παράδοσης, να αποτελεί πλέον ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής και όχι τυπική απαίτηση.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθ. Ε.2019/22-02-2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «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»:

«Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

[.....]

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με τη νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος, στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση, να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ.

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ).

[.....]

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 τεκμηρία 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 Ια του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

Παράγραφος 2

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

Παράγραφος 3

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

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών. Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

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.

δ [.....]

ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται. [.....].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α του υπ' αριθ. 282/2011 Κανονισμού της ΕΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του υπ' αριθ. 2018/1912 Κανονισμού της ΕΕ (ημερομηνία έναρξης εφαρμογής: 01.01.2020):

«1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα •

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, 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 κράτος μέλος προορισμού των αγαθών • η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος την ποσότητα και τη φύση των αγαθών • την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος και ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που

αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β' και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β' σημείο i, έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα: α) 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 β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή της ισχυρίζεται ότι:

- Η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα και αιτιολόγησε πλημμελώς τις εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 και την εγκύκλιο Ε.2019/2022, απορρίπτοντας μερικώς το αίτημα της εταιρείας για την επιστροφή του απορριφθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 58.257,78 ευρώ, με την αιτιολογία δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου επαρκή στοιχεία που να τεκμηριώνουν τη φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στη Ρουμανία και στη Βουλγαρία.

- Η εταιρεία δικαιούται να λάβει την επιστροφή του απορριφθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ των 58.257,78 ευρώ, κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων των άρθρων 35, 37 και 39 (πρώην άρθρα 30 παρ. 1 και 3, 32 παρ. 1 και 3 και 34 παρ. 1) του Κώδικα ΦΠΑ και το εν λόγω δικαίωμα δε δύναται να περιοριστεί λόγω μη τήρησης τυπικών υποχρεώσεων κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και της αρχής της αναλογικότητας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία, ήτοι:

α) υπεύθυνη δήλωση υπογεγραμμένη ενώπιον συμβολαιογράφου από τον νόμιμο εκπρόσωπο και τον υπεύθυνο για την παραλαβή των εμπορευμάτων της εταιρείας «.....» και

β) Το ασφαλιστήριο συμβόλαιο της «.....» για μεταφορές που πραγματοποιούνται μεταξύ άλλων με κινητήρα και αριθμό «.....» και «.....», μετά της επίσημης μετάφρασης στα ελληνικά. Τα στοιχεία αυτά η προσφεύγουσα αιτείται όπως συνεκτιμηθούν στο σύνολό τους από κοινού με τα ήδη προσκομισθέντα στο στάδιο του ελέγχου στοιχεία.

Επειδή, όπως αναφέρεται ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, στην προσφεύγουσα εταιρεία η οποία έχει κύρια δραστηριότητα το «.....», διενεργήθηκε έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2024 – 31/03/2024, βάσει της με αριθ./18-06-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Με την υπ' αριθ...../25-04-2024 υποβληθείσα μέσω taxisnet περιοδική δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/03/2024 – 31/03/2024, η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτήθηκε

προς επιστροφή το ποσό των 1.538.380,24 € σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α.1104/2020 και ως αιτία επιστροφής επιλέχθηκε στην υποβληθείσα δήλωση η ένδειξη «Απαλλασσόμενες Πράξεις». Ειδικότερα, το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01/03/2024 – 31/03/2024 ύψους €1.538.380,24, το οποίο αιτήθηκε προς επιστροφή, προέκυψε εκ του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προμηθεύεται αποκλειστικά από το εσωτερικό της χώρας, αγοράς οι οποίες υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, παράλληλα δέχεται υπηρεσίες στο εσωτερικό της χώρας υπαγόμενες στον υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της επιχείρησης προέρχεται από απαλλασσόμενες πωλήσεις σε χώρες εντός και εκτός της Ε.Ε., με αποτέλεσμα ο φόρος των εισροών να μη δύναται να συμψηφισθεί εξ ολοκλήρου με το φόρο εκροών.

Κατόπιν τούτου, από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα «Taxis» και «Elenxis» κι εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας περί ΦΠΑ, ο έλεγχος αναγνώρισε στην προσφεύγουσα δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ ποσού 1.480.122,46 ευρώ εκ του συνολικά αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΠΑ 1.538.380,24 ευρώ.

Από το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων ελέγχθηκαν οι μεγαλύτερες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, όπου η προσφεύγουσα στις κάτωθι περιπτώσεις που περιλήφθηκαν στο δείγμα, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 που τεκμηριώνουν τη φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στη χώρα κ-μ:

A/A	ΑΦΜ ΑΝΤΙΣ/ΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΟ ΜΕΝΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟΥ	ΗΜΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	15/3/2024	Τ. Πώλησης / Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	89.107,20	11.583,94
2	16/3/2024	Τ. Πώλησης / Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	165.199,50	21.475,94
3	19/3/2024	Τ. Πώλησης / Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	127.374,40	16.558,67
4	16/3/2024	Τ. Πώλησης / Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	66.455,70	8.639,24
ΣΥΝΟΛΑ						448.136,80	58.257,79

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περιλήφθηκαν στο με αριθ. /24-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπου μαζί με τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. /16-10-2024 σχετικό απαντητικό υπόμνημα κι ακολούθως ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτού και των σχετικών προσκομισθέντων στοιχείων προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Ειδικότερα, ο έλεγχος από τα εκδοθέντα τιμολόγια διαπίστωσε ότι το κόστος μεταφοράς στις υπό κρίση συναλλαγές αναλαμβάνει ο πωλητής/προσφεύγουσα (μεταφορά με όρους DAP - ο πωλητής αναλαμβάνει την μεταφορά σε συγκεκριμένο προορισμό συμπεριλαμβανομένου κάθε κόστους και κινδύνου). Ως προς την πορεία της μεταφοράς των προϊόντων από την προσφεύγουσα αναφέρθηκε ότι τα προϊόντα μεταφέρονταν είτε από τις αποθήκες της (.....) είτε από τις αποθήκες της εταιρείας με τόπο προορισμού στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην Θεσσαλονίκης στην εταιρεία και στην συνέχεια από εκεί τα προϊόντα μεταφέρθηκαν στην Ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα στοιχεία τεκμηρίωσης ως προς την μεταφορά των αγαθών από τις αποθήκες της μέχρι την

..... και από την (δελτία αποστολής, φορτωτικές, τιμολόγιο μεταφοράς, εξόφληση του κόστους μεταφοράς).

Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν για την διακίνηση των προϊόντων διαπιστώθηκαν ασάφειες και ελλείψεις όπως αναλυτικά ανά τιμολόγιο παρατίθενται οικεία Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 32 - 49), οι οποίες είναι ουσιαστικές καθώς παρατηρήθηκε στα στοιχεία διακίνησης (δελτία αποστολής) ότι δεν αναφέρονται στοιχεία μέσου μεταφοράς, για τα προσκομισθέντα CMR που αφορούν στην μεταφορά των προϊόντων από την Θέρμη στην διαπιστώθηκε ότι δεν έφεραν αρίθμηση ούτε και υπογραφή του παραλήπτη των αγαθών, ανέφεραν διεύθυνση παράδοσης η οποία αφορούσε εταιρεία χωρίς να έχει προσκομισθεί κανένα στοιχείο που να συσχετίζει την εν λόγω εταιρεία με την αντισυμβαλλόμενη στα τιμολόγια, ή στην περίπτωση της παράδοσης στην Βουλγαρία δεν αναφέρονταν συγκεκριμένη διεύθυνση παράδοσης. Επισημαίνεται ακόμη ότι οι αναγραφόμενες σε αυτά (CMR) ποσότητες δεν ταυτοποιούνταν και με τα εκδοθέντα τιμολόγια μεταφοράς που προσκομίσθηκαν. Η προσφεύγουσα παρά το γεγονός ότι αναφέρεται ότι η μεταφορά γίνεται με όρους DAP (το κόστος επιβαρύνεται ο πωλητής/εν προκειμένω η προσφεύγουσα) προσκόμισε τιμολόγια μεταφοράς που δεν είχαν εκδοθεί στο όνομά της αλλά στο όνομα των αγοραστριών εταιρειών χωρίς στοιχεία εξόφλησης αυτών και τα οποία ωστόσο δεν συσχετίζονται με τις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε ως προς τον χρόνο έκδοσης, ούτε και ως προς τις μεταφερθείσες ποσότητες που αναγράφονται στα προσκομισθέντα CMR. Σημειώνεται μάλιστα ότι στα CMR που αφορούσαν τις παραδόσεις στην αναφέρονται στοιχεία μεταφορικής εταιρείας διαφορετικής από αυτής που αφορά το παραστατικό κόστους μεταφοράς που επικαλείται η προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι συνεργαζόμενες εταιρείες, ωστόσο το εν λόγω απλά αναφέρεται χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και για την τεκμηρίωση των συναλλαγών προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου της βουλγαρικής εταιρείας «.....» περί παραλαβής των εμπορευμάτων καθώς και ασφαλιστήριο συμβόλαιο της μεταφορικής εταιρείας «.....». Ωστόσο αφενός μόνη η υπεύθυνη δήλωση δεν επαρκεί για την τεκμηρίωση της φυσικής μεταφοράς καθότι για την τεκμηρίωσή της απαιτούνται σε κάθε περίπτωση σχετικά στοιχεία διακίνησης και μεταφοράς με τις προβλεπόμενες πληροφορίες, αφετέρου το προσκομισθέν συμβόλαιο είναι γενικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο μεταξύ της εταιρείας «.....» και της ασφαλιστικής εταιρείας «.....» και δεν προκύπτουν σε αυτό στοιχεία που να καλύπτουν τις ελλείψεις των ανωτέρω στοιχείων ως προς τις μεταφερθείσες ποσότητες στις υπό κρίση συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν τεκμηρίωσε ως απαιτείται από τις προαναφερθείσες διατάξεις την φυσική μεταφορά των αγαθών στην προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες τεκμήρια (Ε.2019/2022 ΚΕΦ.Δ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1 ΠΕΡ.Α). Τα στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής CMR) δεν αναγράφουν όλες τις προβλεπόμενες πληροφορίες αλλά και αυτές που αναγράφονται δεν επιβεβαιώνονται από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν για να πιστοποιήσουν το κόστος μεταφοράς. Οι εν λόγω ελλείψεις είναι ουσιαστικές και όχι τυπικές για την απαλλαγή του ΦΠΑ καθότι η προσφεύγουσα ως έχουσα το βάρος της απόδειξης δεν τεκμηρίωσε με έγγραφα που επιβεβαιώνουν την φυσική μεταφορά τον τόπο παράδοσης, το πρόσωπο που τα παρέλαβε και την σχέση αυτού με την αντισυμβαλλόμενη αγοράστρια εταιρεία, τις ποσότητες που μεταφέρθηκαν, το πρόσωπο που τελικώς διενήργησε την μεταφορά, το κόστος της μεταφοράς και ποιος το επωμίσθηκε τελικώς, ώστε να διαπιστώνεται με βεβαιότητα ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μεταφοράς των αγαθών στην Ρουμανία και στην Βουλγαρία και περί απαλλαγής του ΦΠΑ απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, σημειώνεται ότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις

διατάξεις των άρθρων 87, παρ. 2 και 93, παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.6 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«... 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.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη είναι βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης από **02-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αριθμό/31-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2024 – 31/03/2024, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

01/03/2024 – 31/03/2024

Φ.Π.Α.	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ / ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο Φόρου για επιστροφή	1.538.380,24	1.480.122,46	58.257,78

(ως η με αριθμό/31-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2024 – 31/03/2024).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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