



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 08/01/2019

Αριθμός απόφασης: 30

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-09-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ .. ΕΙ 2019/07-01-2019** συμπληρωματικού υπομνήματος της Μονοπρόσωπης Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «. .» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία και συντήρηση ψαριών, καρκινοειδών και μαλακίων και διεύθυνση έδρας στο .. του Ν. .. - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **.../27-08-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και β) της με αριθμό **.../27-08-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 10-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της και του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2019/07-01-2019 συμπληρωματικού υπομνήματος** της προσφεύγουσας εταιρίας, 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. .../**27-08-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 15.946,91 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 14.492,55 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 30.439,46 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../**27-08-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 67.535,72 €, α) λόγω έκδοσης ένδεκα (11) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας 157.539,30 €, β) λόγω λήψης ένδεκα (11) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες λήψεις υπηρεσιών συνολικής αξίας 8.300,00 €, γ) λόγω του ότι δεν προέβη σε χρεοπίστωση του λογαριασμού 54 του ΕΓΛΣ για τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας και δ) λόγω της υποβολής ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 10 του ΚΦΑΣ με προκύπτουσα διαφορά μεγαλύτερη του ποσού των 14. 673,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../30-12-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. .../17-06-2014 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 25.904,63 €, το οποίο προέκυψε λόγω της πραγματοποίησης πράξεων του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (αρχική και τροποποιητικές) και τις με αριθ. καταχώρησης .../28-05-2014 (αρχική) και .../29-01-2018 (τροποποιητική) εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο αρχείο της φορολογικής αρχής δεν προέκυψαν παραβάσεις ΚΦΑΣ ή Δελτία Πληροφοριών για το υπό κρίση έτος.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά των δηλώσεων ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο, διαπιστώθηκε ότι τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχ/σης προέρχονται από την πώληση οστράκων στις χώρες της Ε.Ε (ενδοκοινοτικές παραδόσεις - άρθρο 28 Ν.2859/2000) και ένα μικρό ποσοστό πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα φέρεται να πραγματοποιήσει εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ύψους 2.578.216,20 €, πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας ύψους 83.519,30 € και παροχή υπηρεσίας ύψους 282,00 €, ήτοι σύνολο εκροών ποσού 2.662.017,50 €.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, ως προς τις αγορές εμπορευμάτων και α' και βοηθητικών υλών και τη λήψη υπηρεσιών, όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων, (διπλογραφικά), διαπιστώθηκε ότι αυτές προέκυψαν από εισαγωγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από τρίτες χώρες, από αποκτήσεις από χώρες της Ε.Ε (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) και από αγορές από το εσωτερικό της χώρας. Συγκεκριμένα στην υπό κρίση περίοδο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορές και λήψη υπηρεσιών, ως ακολούθως:

<u>ΑΓΟΡΕΣ (από 1-1 έως 31-12-2013)</u>	ΑΞΙΑ €
Αγορές ιχθύων από το εσωτερικό της χώρας (ΦΠΑ 13%)	49.020,60
Αγορές με συντελεστή 23%	2.284,96
Αγορές οστρακοειδών απο παραγωγούς (χωρίς ΦΠΑ)	1.168.757,00
Αγορές ιχθύων χωρίς ΦΠΑ από το εσωτερικό της χώρας (ΠΟΛ 1262/93)	193.036,10
<u>Εισαγωγές από τρίτες χώρες</u> Τουρκία:746.516,00 Τυνησία:6.000,00	752.516,00
<u>Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις οστρακοειδών</u> Ιταλία:7.370,00 Βουλγαρία:11.951,00	19.321,00
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βοηθητικών υλικών-υλικών συσκευασίας	10.198,93

Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών**71.800,00**

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν παρακολούθησε λογιστικά τον ΦΠΑ που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές της αποκτήσεις και στη λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 14 παρ. 1 γ, 2 α και 35 ν.2859/2000, ο έλεγχος δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 21.371,47 €, που αντιστοιχεί στις πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και λήψεις υπηρεσιών του έτους 2013 συνολικής αξίας 101.319,93 €, ως ακολούθως:

Αποκτήσεις	Αξία αποκτήσεων	Συντελεστής ΦΠΑ	Φόρος που δεν αναγνωρίζεται
Οστρακοειδών	19.321,00	13%	2.511,72
Α' & βοηθητικών υλών	10.198,93	23%	2.345,75
Λήψη Υπηρεσιών	71.800,00	23%	16.514,00
ΣΥΝΟΛΟ	101.319,93		21.371,47

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό, χωρίς να υπάρχει δικαίωμα, λόγω παραγραφής κατά τις ισχύουσες διατάξεις και διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 144.399,29 € που συμπεριλήφθηκε στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης της φορολογικής περιόδου 01.01.-31.01.2013, λόγω του διενεργηθέντος ελέγχου στη χρήση 2011 διαμορφώθηκε σε μηδέν (0) κατά την 31.12.2012 και συνεπώς δεν υφίσταται υπόλοιπο προς μεταφορά στην υπό κρίση χρήση. Επιπροσθέτως για τη χρήση του 2012, διενεργείται έλεγχος ο οποίος βρίσκεται σε εξέλιξη κατά την σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου. Βάσει των ανωτέρω, για τον προσδιορισμό του αναλογούντος φόρου για το υπό κρίση έτος, ο έλεγχος στηρίχτηκε στην παραδοχή ότι δεν υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης.
- Ελέγχθηκαν πέντε (5) παραδόσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα προς την Ιταλική επιχ/ση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ IT ... και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Ελέγχθηκαν τέσσερεις (4) παραδόσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα προς την Ιταλική επιχ/ση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ IT ... και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Ελέγχθηκαν τρεις (3) παραδόσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα προς την Ιταλική επιχ/ση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ IT ... και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Επιπροσθέτως από τα τηρούμενα βιβλία της προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το χρονικό διάστημα από 06/02/2013 έως και 11/5/2013 φέρεται να πραγματοποίησε ένδεκα (11) ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Βουλγαρική επιχείρηση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ... διεύθυνση ... 13 obi -... ως ακολούθως:

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ «...»**Αντίστοιχες δαπάνες Μεταφοράς**

ΑΦΜ/ΦΠΑ BG		«....» ΑΦΜ/ΦΠΑ ...	
Αριθμός/ημερομηνία παραστατικού	Αξία (€)	Αριθμ- ημερομηνία παραστατικού	Αξία (€)
.../6-2-2013	16.542,00	.../6-2-2013	1.000,00
.../8-2-2013	20.800,80	.../8-2-2013	800,00
.../11-2-2013	21.591,00	.../11-2-2013	1.000,00
.../11-3-2013	14.840,00	.../11-3-2013	800,00
.../13-3-2013	10.096,00	.../13-3-2013	800,00
.../15-3-2013	10.149,00	.../15-3-2013	700,00
.../1-5-2013	9.486,00	.../1-5-2013	700,00
.../3-5-2013	8.160,00	.../3-5-2013	600,00
.../6-5-2013	16.600,50	.../6-5-2013	600,00
.../9-5-2013	16.524,00	.../9-5-2013	600,00
.../11-5-2013	12.750,00	.../11-5-2013	700,00
ΣΥΝΟΛΑ	157.539,30		8.300,00

Όλες οι μεταφορές φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με την Βουλγαρική μεταφορική επιχ/ση «....» ΑΦΜ/ΦΠΑ ..., (στο εξής «....») και τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν την προσφεύγουσα όπως αναλύεται στον ως άνω πίνακα.

Για τις συγκεκριμένες μεταφορές η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια, καθώς και CMR της ως άνω Βουλγαρικής μεταφορικής επιχ/σης. Από τον έλεγχο των CMR διαπιστώθηκε ότι σε αρκετά από αυτά δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, με το οποίο φέρεται να έγιναν οι μεταφορές. Ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου αναγράφεται στα τιμολόγια που εξέδωσε η Βουλγαρική μεταφορική επιχ/ση προς την προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι για το συνολικό ποσό των ως άνω ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων) ύψους 157.539,30 € η βουλγάρικη επιχείρηση κατέβαλε μόνο το ποσό των 31.382,00 € και υφίσταται έως και σήμερα απαιτητό ποσό που ανέρχεται σε 126.157,30 €.

Ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. .../9-1-2018 έγγραφο προς την Δ/ση Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' με αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις Βουλγαρικές αρχές σχετικά με την ως άνω φερόμενη ως αγοράστρια Βουλγαρική επιχ/ση.

Με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο της η Δ/ση Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' κοινοποίησε την απάντηση της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ως άνω λήπτρια Βουλγαρική επιχ/ση, με τις ακόλουθες πληροφορίες:

- ❖ Πρόκειται για ΕΠΕ με άγνωστη δραστηριότητα και δεν κατέστη δυνατόν οι Βούλγαροι ελεγκτές να την εντοπίσουν στην δηλωθείσα διεύθυνση η οποία προέβη σε έναρξη δραστηριότητας κατά την 10/10/2012 και παύση δραστηριότητας κατά την 12-6-2014.
- ❖ Δεν ήταν δυνατή η πρόσβαση στα λογιστικά και επαγγελματικά αρχεία της βουλγάρικης εταιρίας και δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες.

- ❖ Κάτοχος του τραπεζικού λογ/σμού του καταθέτη, σε σχετικό ερώτημα που τέθηκε από την Βουλγάρικη αρχή είναι ένας Βούλγαρος έμπορος (χωρίς άλλα στοιχεία) και χωρίς να διευκρινίζεται αν συνδέεται με την Βουλγαρική επιχ/ση.
- ❖ Οι Βούλγαροι ελεγκτές διενήργησαν έλεγχο στον αναφερόμενο ως μεταφορέα, ο οποίος αρνήθηκε ότι παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών κατόπιν εντολής του Βούλγαρου εμπόρου και συνεπώς δεν εξέδωσε οποιοδήποτε σχετικό τιμολόγιο ή μεταφορικό έγγραφο προς τον Βούλγαρο έμπορο, χωρίς να διευκρινίζεται αν παραδόθηκαν τα συγκεκριμένα αγαθά στην Βουλγαρική επιχ/ση.
- ❖ Από την Βουλγαρική βάση δεδομένων προέκυψε ότι η Βουλγαρική επιχ/ση είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αξίας 106.155,00 € από την προσφεύγουσα Ελληνική επιχ/ση κατά τη χρονική περίοδο 01.02. 2013 – 31.05.2013.

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος θεώρησε ότι τεκμηριώνεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο η εικονικότητα των ως άνω φερομένων ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2013 - 31-12-2013 προς την Βουλγαρική επιχ/ση «....» ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ...» συνολικού ύψους 157.539,30 € και κατ' επέκταση και η εικονικότητα των έντεκα (11) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της Βουλγαρικής επιχ/σης «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... (. ...), συνολικής αξίας 8.300,00 € για ανύπαρκτες υπηρεσίες μεταφοράς, καταλόγισε τις αντίστοιχες παραβάσεις και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Επιπροσθέτως για το υπό κρίση έτος διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε και στις ακόλουθες παραβάσεις:

- Δεν προέβη στις εγγραφές χρέωσης-πίστωσης του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ε.Γ.Λ.Σ..
- Υπέβαλλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του άρθρου 10 ν.4093/2012 για αξία ποσού 41.325,00 € κατά παράβαση του ως άνω άρθρου που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλόγισε το φόρο προστιθέμενης αξίας ποσού 20.480,11€ που αντιστοιχεί σε εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές, ενδοκοινοτικών παραδόσεων αξίας 157.539,30 € προς την Βουλγαρική επιχ/ση «...» ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ... και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό φόρου εισροών ύψους 21.371,47€, που αντιστοιχεί σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αξίας 19.321,00 (με συντελεστή 13%) και σε λήψεις υπηρεσιών (μεταφορικά) και αποκτήσεις α' υλών συνολικής αξίας 81.998,89 € (με συντελεστή 23%) και απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας ως προς την επιστροφή φόρου ποσού 25.904,63 € στο έτος 2013, επαναπροσδιορίζοντας το φόρο προστιθέμενης αξίας των εισροών και εκροών ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	185.121,23	342.660,53
Αξία φορολογητέων εισροών	301.175,32	199.855,39
Φόρος εκροών	32.293,85	52.773,96
υπόλοιπο φόρου εισροών	176.693,14	36.827,05
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου	144.399,29	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.946,91
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013		14.492,55
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		30.439,46
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	118.494,63	0,00
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	25.904,66	0,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../10-09-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η κρίση της φορολογικής Αρχής είναι εσφαλμένη και ελλιπώς αιτιολογημένη, καθόσον η φορολογική Αρχή έχει το βάρος της πλήρους απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, ενώ εν προκειμένω ουδέν αποδείχθηκε, αφού η φορολογική Αρχή, όπως αναλυτικά επεξηγείται κατωτέρω, αρκέστηκε σε απλή πιθανολόγηση και εκτίμηση ενδείξεων και εικασιών υπαλλήλων και ελεγκτών αλλοδαπών υπηρεσιών, όπως αυτές διατυπώνονται αόριστα και ασαφώς στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και στην έκθεση ελέγχου, από τα οποία επ' ουδενί δεν προκύπτει εικονικότητα για τις υπό κρίση συναλλαγές της προσφεύγουσας. (σχετ. ΠΟΛ 1087/2005 με την οποία δίνονται από το Υπουργείο Οικονομικών οδηγίες στα ελεγκτικά κέντρα και γενικότερα τις ελεγκτικές υπηρεσίες να μην χαρακτηρίζονται στοιχεία ως εικονικά με μόνο συμπερασματικές παρατηρήσεις). Απαραίτητο, συνεπώς, εκ του νόμου στοιχείο και αναγκαία προϋπόθεση για την επιβολή φόρων και προστίμου του ΚΒΣ για την εικονικότητα (ως προς τη συναλλαγή) είναι η πραγματική διαπίστωση της ανυπαρξίας της συναλλαγής με την έννοια ότι η περιγραφόμενη συναλλαγή δεν έχει πραγματοποιηθεί. Η κρίση όμως αυτή, προϋποθέτει από πλευράς φορολογικής αρχής, την απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής, με την έννοια ότι παρατίθενται επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ανενδοίαστα η μη πραγματοποίηση της αναγραφόμενης συναλλαγής (ΣτΕ 1126/2010, 936/2010, 1553/2003). Στην υπό κρίση περίπτωση, σχετικά με τον τρόπο συναλλαγών με τις εν λόγω βουλγάρικες εταιρίες που ήλεγξε η φορολογική αρχή πρέπει να

σημειωθούν τα ακόλουθα: (α) Η εταιρία ... μέσω της εκπροσώπου της . . ζήτησε από την προσφεύγουσα να αγοράσει ποσότητες ψαριών και θαλασσινών τροφίμων. Από τον έλεγχο που διενήργησε στο VIES η προσφεύγουσα διαπίστωσε ότι τη συγκεκριμένη στιγμή η ως άνω βουλγάρικη εταιρία ήταν ενεργή και συμφωνήθηκε οι πληρωμές για την αγορά των προϊόντων να γίνονται μετά τη λήξη κάθε τριμήνου με εμβάσματα. Τα προϊόντα αποστέλλονταν και μεταφέρονταν από την Ελλάδα με φορτηγό αυτοκίνητο και παραλαμβάνονταν ανεπιφύλακτα. Σύμφωνα με τους συμφωνημένους όρους πληρωμής, η αγοράστρια βουλγάρικη εταιρία έπρεπε να καταβάλει στην προσφεύγουσα το αντίτιμο των απεσταλμένων προϊόντων μέσω τραπέζης, γεγονός που δεν έγινε για το σύνολο των ανωτέρω τιμολογίων. Ο έλεγχος τεκμηρίωσε την κρίση του περί εικονικότητας της επίμαχης συναλλαγής της προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη αγοράστρια (βουλγάρικη) εταιρία, βάσει ενδείξεων. Στην κρινόμενη περίπτωση, λόγω της τυχόν εν γένει πλημμελούς δραστηριότητας της αντισυμβαλλόμενης βουλγάρικης εταιρίας, θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή κατά τεκμήριο ότι και οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εν λόγω εταιρία ήταν ανύπαρκτες. Όμως, υπό την εκδοχή αυτή, ανατρέπεται το βάρος απόδειξης της φορολογικής αρχής να αποδεικνύει επαρκώς τους ισχυρισμούς της. Επίσης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι απευθύνθηκε σε δικηγόρο στη Σόφια και συντάχθηκε η από 19-09-2018 Αγωγή της ενώπιον του Πρωτοδικείου Σόφιας κατά της εταιρίας . - ., με την οποία ζητήθηκε να υποχρεωθεί να της καταβάλει το ποσό των 126.157,30 ευρώ (ΣΧΕΤ. 4). Όμως, λόγω του ότι τα έξοδα κατάθεσης και συζήτησης της αγωγής ήταν αρκετά αυξημένα και σε συνδυασμό με τη διαβεβαίωση της Δικηγόρου Σόφιας ότι δεν θα είχε κανένα κέρδος διότι η αντίδικος εταιρία δεν διαθέτει κανένα απολύτως περιουσιακό στοιχείο, δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία και δεν κατατέθηκε η εν λόγω αγωγή. β) Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελέγχου αναφορικά με τη βουλγάρικη μεταφορική εταιρία . . - ., ο έλεγχος όλως εσφαλμένως και αναληθώς επικαλείται ότι αυτή ρωτήθηκε και αρνήθηκε τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα, καθόσον κάτι τέτοιο αναφέρεται αναπόδεικτα και από πλάνη ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό. Και τούτο διότι οι βουλγάρικες αρχές στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής που τους ζητήθηκε απευθύνθηκαν στην εν λόγω μεταφορική εταιρία, η οποία βεβαίωσε ότι δεν είχε καμία συναλλαγή με την . . - . και όχι με την προσφεύγουσα, χωρίς να προκύπτει από την απάντηση των βουλγάρικων αρχών καμία εικονικότητα των συναλλαγών της με την εν λόγω μεταφορική εταιρία. Με την εταιρία σαφώς και υπήρχαν συναλλαγές και τούτο διότι εκπρόσωπος της εν λόγω μεταφορικής εταιρίας το 2013 ήταν ο αδερφός του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, ο οποίος ουδέποτε ρωτήθηκε και ουδέποτε αρνήθηκε τις συναλλαγές με αυτήν, ούτε θα μπορούσε άλλωστε, δοθέντος ότι οι συναλλαγές ήταν καθ' όλα αληθείς και πραγματικές στο σύνολό τους. (σχετ. η από 07/01/2019 Υπεύθυνη Δήλωση του . ., διαχειριστή μέχρι το 2015 της . . . - .).

- 2) Μη σύλληψη η άρνηση αναγνώρισης της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Το δικαίωμα απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον φόρο προβλέπεται στο άρθρο 28γ, κεφ. Α, της έκτης οδηγίας, ενώ το άρθρο 22 αυτής, όπως διαμορφώθηκε βάσει του άρθρου 28η, προβλέπει τις υποχρεώσεις που υπέχει κάθε υποκείμενο σε ΦΠΑ πρόσωπο. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Όπως δε κατ' επανάληψη έχει τονίσει το Δικαστήριο της ΕΕ αλλά και το Συμβούλιο της Επικρατείας, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου των εισροών αποτελεί κομβικό στοιχείο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, καθόσον με αυτό επιτυγχάνεται η φορολογική ουδετερότητα του φόρου. (σχετ. η αριθ. 1031/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας) Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή, στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως. Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του νόμου για το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., ήτοι η πραγματοποίηση των αποκτήσεων αυτών από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, η εκχώρηση του δικαιώματος κυριότητας επί των εμπορευμάτων, η χρησιμοποίηση αυτών για ανάγκες φορολογητέων πράξεων και η αποτύπωση τους στις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, πριν την επίδοση των προσωρινών πράξεων, υφίστανται αδιαμφισβήτητα. (προσκομίζονται με την παρούσα: τροποποιητικές περιοδικές και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013, ανακεφαλαιωτικοί πίνακες, όλα τα τιμολόγια εξωτερικού ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων, μεταφορικά έγγραφα CMR, τιμολόγια εισαγωγών, CMR και έγγραφα του Τελωνείου Ξάνθης, άδειες των φορτηγών).

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, περί της πραγματοποίησης των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και της μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών και περί του ότι θα πρέπει να αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών που έλαβε η προσφεύγουσα διότι αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, που δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (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 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, στο άρθρο 18 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α'5/17-01-2018), ορίζεται ότι: «1.α... β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...», στο δε άρθρο 19 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. ...».

Ως προς τον ισχυρισμό της μη εικονικότητας και της πραγματοποίησης των συναλλαγών

Επειδή στο άρθρο 19 παρ 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία

συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...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.

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.)... 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 Δ.Ο.Υ. 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.,.... 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.....».

Επειδή, «οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, (όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978), η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α').

- Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.

- Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο

αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6).

Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR.» (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων –έκδοση 2008-Τόμος 3^{ος}, σελ. 2171).

Επειδή, το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης προσδιορίζει τον σκοπό ως ακολούθως: «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή στο **Αρ. Πρ. 1506/30.01.07** έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «....Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) 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.

- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου κ.λπ., όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.)......

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

7. Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής».

Επειδή, ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), αποτελεί αναδιατύπωση του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του [ΦΠΑ] και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 (ΕΕ 2003, L 264, σ. 1).

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, περαιτέρω, «κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018)

όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή ..». (ΣΤΕ 1238/2018 σκέψη 3).

Επειδή, από την έρευνα της φορολογικής αρχής στο αρχείο της, για το αν υφίστανται τυχόν παραβάσεις, δελτία πληροφοριών ή επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα, δεν προέκυψαν δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή διαπιστωμένες παραβάσεις.

Επειδή, από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή, υποβλήθηκε αίτημα στην Δ/ση Ελέγχων, τμήμα ΣΤ'- Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ, με το αριθ. πρωτ. .../09-01-2018 έγγραφο της, για παροχή πληροφοριών, ως προς την λήπτρια βουλγάρικη εταιρία «. . – .» για τη χρονική περίοδο Φεβρουάριος Μάιος 2013.

Επειδή με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο της η Δ/ση Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' κοινοποίησε την απάντηση της Βουλγάρικης Αρχής στα πλαίσια της Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής μεταξύ κρατών-μελών της Ε.Ε. (κανονισμός 904/2010), σχετικά με την ως άνω λήπτρια Βουλγάρικη επιχ/ση, βάσει της οποίας προέκυψαν τα ακόλουθα: Από την έρευνα της Βουλγάρικης Αρχής προέκυψε ότι η λήπτρια ΕΠΕ έκανε έναρξη δραστηριότητας κατά την 10/12/2012 και παύση κατά την 12/06/2014. Συνεπώς κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα Φεβρουαρίου- Μαΐου 2013 ήταν εγγεγραμμένη στο vies και διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ. Δεδομένης δε της διακοπής της εν λόγω επιχείρησης δεν κατέστη δυνατό να ανευρεθεί στη δηλωθείσα διεύθυνση το 2018 που την αναζήτησε η Βουλγάρικη Αρχή. Σύμφωνα δε με τη βουλγάρικη βάση δεδομένων η λήπτρια Βουλγάρικη επιχ/ση δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρονική περίοδο 01/02/2013- 31/05/2013 συνολικής αξίας 106.155,00 €.

Επειδή, από τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς που η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο, καθώς και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι αντίγραφα CMR εκδόσεως της βουλγάρικης επιχείρησης «. . .», προκύπτει το ποιος παρέλαβε τα εμπορεύματα (παραλήπτης), με

υπογραφή στο συνοδευτικό έγγραφο, (CMR), όπου αναγράφεται ως παραλήπτης η βουλγάρικη επιχείρηση «. .-», αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που διενήργησε την εκάστοτε μεταφορά και από τα συνολικά στοιχεία αποδεικνύεται η δυνατότητα της «. . .» να διενεργήσει τις επίμαχες μεταφορές, δεδομένου ότι κατείχε ειδικά φορτηγά ψυγεία που απαιτούνταν για τη διενέργεια των επίμαχων μεταφορών, καθώς η προσφεύγουσα χρησιμοποιούσε την εν λόγω μεταφορική εταιρία σχεδόν για το σύνολο των ενδοκοινοτικών της παραδόσεων και αποκτήσεων (οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο), όπως προκύπτει και από την αντίστοιχη καρτέλα του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 50.00.00.0331 «. . .» (προμηθευτή) που τηρούσε η προσφεύγουσα και τέθηκε υπόψη του ελέγχου.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκαν, μεταξύ άλλων, από την προσφεύγουσα και: α) μεταφρασμένο έγγραφο της Υπηρεσίας Μητρώου του Υπουργείου Δικαιοσύνης της Βουλγαρίας (Πιστοποιητικό αριθ. εξερχ. .../16.11.2017 ηλεκτρονική διεύθυνση www.registryagency.bg, βάσει του οποίου προκύπτει, (από την καρτέλα «Καταχωρήσεις») ως προς τη μεταφορική εταιρία «...D» ότι για τη χρονική περίοδο 29-06-2011 έως 19-02-2015 Διαχειριστής και μεταβιβάζων ήταν ο ...(Διαγεγραμμένη καταχώρηση), ο οποίος κατά την 19/02/2015 μεταβίβασε την εταιρική του μερίδα στον . του . και β) η από 07/01/2019 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (με βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής) του ., με την οποία δήλωσε ότι ο εντολέας του ήταν η ελληνική επιχείρηση με την οποία και είχε συνεργασία και από την οποία πληρωνόταν με εμβάσματα, κάθε μεταφορά συνοδευόταν από CMR, ότι μετέφερε τα προϊόντα της προσφεύγουσας στη βουλγάρικη επιχείρηση «...» στη διεύθυνση που του είχε υποδείξει η ..., δηλαδή στη διασταύρωση της . . και . στη Σόφια και ότι ουδέποτε ρωτήθηκε από τη Βουλγάρικη Φορολογική Αρχή για τις συναλλαγές του με την προσφεύγουσα ή την

Επειδή η προσφεύγουσα έχει ως δραστηριότητα την επεξεργασία και συντήρηση ψαριών, καρκινοειδών και μαλακίων και το χονδρικό εμπόριο ψαριών, καρκινοειδών και μαλακίων. Τα προϊόντα δε που φέρεται να πουλά στην βουλγάρικη αγοράστρια επιχείρηση αφορούν σε αχιβάδες προελεύσεως Τουρκίας. Οι εισαγωγές δε της προσφεύγουσας από την Τουρκία για το υπό κρίση έτος, ανήλθαν στο ποσό των 746.516,00 €. Επιπροσθέτως προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα υπ' αριθ. ../22-01-2013, ../24-01-2013, ../29-01-2013, ../02-03-2013, ../06-03-2013, ../26-04-2013, ../30-04-2013, ../02-05-2013, ../06-05-2013 και ../10-05-2013 τιμολόγια (...), εκδόσεως της Τούρκικης επιχείρησης «...» προμηθεύτριας της προσφεύγουσας, μεταφορικά έγγραφα (CMR) και αποδεικτικά είσπραξης και άδειας παραλαβής από το Τελωνείο Ξάνθης με συνημμένα τα Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής από το ΦΠΑ, εκδόσεως της προσφεύγουσας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για τα υπό κρίση τιμολόγια (..) εκδόσεως της προσφεύγουσας προς τη βουλγάρικη λήπτρια εταιρεία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ..., εκδόθηκαν τα αντίστοιχα μεταφορικά έγγραφα (CMR) επί των οποίων αναγράφονταν και ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου ΔΧ και τα αντίστοιχα τιμολόγια (invoices) που αφορούν στην ως άνω παροχή υπηρεσίας στην προσφεύγουσα από τη βουλγάρικη εταιρεία μεταφορών «. .».

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν, μεταξύ άλλων, από την προσφεύγουσα και οι άδειες κυκλοφορίας των φορτηγών ψυγείων Δ.Χ., ήτοι οι άδειες κυκλοφορίας των υπ' αριθ. ..., ... και ..., τα οποία αναγράφονται στα επίδικα τιμολόγια και στα CMR, συνοδευόμενες από το Πιστοποιητικό ATP, εκδιδόμενο βάσει της Συμφωνίας για τις Διεθνείς Μεταφορές Ευπαθών Τροφίμων και για τον Ειδικό Εξοπλισμό που θα χρησιμοποιείται για αυτές τις μεταφορές.

Επειδή, στο υποβληθέν, κατά την 28/05/2014 Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3) οικ. έτους 2014, δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας 2.577.256,20 €.

Επειδή, βάσει του ως άνω οδηγού της ΥΠΕΕ σχετικά με τα πλαστά και εικονικά στοιχεία, ο έλεγχος πρέπει να προσανατολίζεται κατά τη διακίνηση στην αναζήτηση στοιχείων που να αποδεικνύουν για λογαριασμό τίνος γίνεται κάθε φορά η μεταφορά καθώς και της δυνατότητας των φορτηγών αυτοκινήτων να μεταφέρουν το είδος και την ποσότητα που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία, δεδομένου ότι η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται και από τη φύση της συναλλαγής, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου για τη μεταφορά των προϊόντων των επίμαχων τιμολογίων ήταν απαραίτητη η ύπαρξη ειδικών φορτηγών ψυγείων, εφοδιασμένων με Πιστοποιητικό ATP, που αποτελεί προαπαιτούμενο από τις Διεθνείς Μεταφορές. Επίσης πρέπει να ελέγχεται η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο.

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφαση του ΣτΕ1404/2015 ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι

μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, «Εικονικά ως προς τη συναλλαγή», μπορούν να χαρακτηρισθούν τα φορολογικά στοιχεία, όταν εκδίδονται για συναλλαγή ανύπαρκτη, δηλαδή για συναλλαγή, η οποία στο σύνολό της δεν πραγματοποιήθηκε, ούτε και πρόκειται να πραγματοποιηθεί.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε πλήρως και επαρκώς την κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων από τη φερόμενη ως εκδότρια και λήπτρια προσφεύγουσα εταιρεία και προκειμένου να τεκμηριώσει την περαιτέρω κρίση της περί εικονικότητας, δεν απέδειξε, ως όφειλε, το γεγονός ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις των εν λόγω στοιχείων ήταν ανύπαρκτα (φορολογικώς και συναλλακτικώς) πρόσωπα και, συνεπώς, ότι τα στοιχεία που αναγράφονταν στα επίμαχα τιμολόγια δεν ήταν αληθή, η μη εξόφληση δε του συνόλου των συναλλαγών από τη λήπτρια βουλγάρικη επιχείρηση αποτελούν αφενός απλά ενδείξεις προς περαιτέρω διερεύνηση, αφετέρου δε, δεν αποτελούν ικανά στοιχεία τεκμηρίωσης της αποδιδόμενης εικονικότητας στα επίμαχα τιμολόγια, υπό την έννοια που προσέδωσε ο έλεγχος, ήτοι, της ανυπαρξίας των επίμαχων συναλλαγών.

Βάσει των προεκτεθέντων, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας γίνεται αποδεκτός, λόγω ελλιπούς αιτιολογίας.

Ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...», στο άρθρο 11 παρ 1 ότι: « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του

αγαθού....», στο άρθρο 14 παρ 2 ότι: «2. Γενικοί κανόνες. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες...» στο δε άρθρο 18 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.», στο άρθρο 35 παρ 1 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....».

Επειδή, με το άρθρο **28 του ν. 2859/2000** μεταξύ άλλων 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 άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)....γγ),... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β).....γ)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 παραδόσεις 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 παρ.

1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, .. **δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,....».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
 - 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

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1282/23.12.1992** με θέμα Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού. Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Γνωμ. 243/2162/1995** του Ε.Σ.Υ.Λ. με θέμα (Λογιστική του Φ.Π.Α. και πληροφορίες αναγκαίες για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του Ν.1642/1986, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει), διευκρινίστηκε ότι: «Οι οδηγίες του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ, προβλέπουν ως αναγκαίες και αξίες μη πραγματικές (πλασματικές), καθώς και διαφορές μεταξύ πραγματικών και πλασματικών αξιών. Επίσης, οι ίδιες οδηγίες προβλέπουν και πληροφορίες εξειδικευμένες σχετικά με απαλλαγές και εξαιρέσεις του ΦΠΑ...3. Οι λογαριασμοί 54.00.20/24/25/28/29.42-95 είναι λογαριασμοί μειωτικοί (αντίθετοι) των λογαριασμών 54.00.XX.42-95 (όπου XX = 80 ή 84 ή 85 ή 88 ή 89) και συλλειτουργούν μόνο κατά ζεύγη με τους λογαριασμούς αυτούς. Στους λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/29.42-95 καταχωρείται (χρεώνεται) ο συμψηφιζόμενος πλασματικός ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών, καθώς και ο πλασματικός ΦΠΑ τυχόν λήψεων αγαθών από τρίτες χώρες. Το περιεχόμενο όλων των λογαριασμών της παραγράφου αυτής (3) καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία για το ΦΠΑ και από τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών.....».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/EK** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου».*

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «*Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν. β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: ι) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,*

». Το άρθρο 3, της οδηγίας ορίζει ότι: «1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), οι ακόλουθες πράξεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ: α) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο έδαφος του κράτους μέλους, σύμφωνα με τα άρθρα 148 και 151, και οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, β) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, εκτός αυτών του στοιχείου α) και στο άρθρο 4, και των αποκτήσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,», το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...», το άρθρο 23, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφός τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών», κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» κατά δε το άρθρο 25, «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.», στο άρθρο 131 παρ 1 ορίζεται ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων [...] διατάξεων [του δικαίου της Ένωσης] και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.», στο άρθρο 138 παρ 1 ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης], από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», στο

άρθρο 168 στ. α' ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο», στο άρθρο 179 ορίζεται ότι: «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. ..», στο άρθρο 180 ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236, να προβαίνει στην έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 168, στοιχείο γ), όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί.»

και στο άρθρο 194 ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. 2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1».

Το άρθρο 206, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών».

Το άρθρο 242, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές».

Το άρθρο 250, της οδηγίας ορίζει: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων. 2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα».

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο

μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, **θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί** (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση** όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ'αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το **σύνολο των φορολογητέων πράξεων** και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος

για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι **«υποκείμενος στον φόρο»** κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για **την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων** του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

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

Επειδή, στην υπ' αριθμ. **C-95/2007 απόφαση** του ΔΕΚ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: « Μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης **βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών** υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας,

δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών.Η εν λόγω πρακτική βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, (βλ. σκέψεις 62-63, 65-68, 72, διατακτ. 2)...».

Επειδή, «κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπέμπουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 31. Όπως έχει δεχθεί κατ' επανάληψη το Δικαστήριο, το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ. επ' αυτού απόφαση Τόθ, EU:C:2012:549, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 32. Σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων αυτού είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο προσώπου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται και αυτές στον ΦΠΑ (αποφάσεις Τόθ, EU:C:2012:549, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 33. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές. 34. Δεύτερον, σε περίπτωση που έχει εφαρμογή το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προβλέπουν ορισμένες διατυπώσεις για τους τρόπους άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης. 35. Η έκταση πάντως των διατυπώσεων τις οποίες προβλέπει το οικείο κράτος μέλος και πρέπει να τηρεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για την άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν πρέπει να υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης (αποφάσεις Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 50, καθώς και Fatorie, EU:C:2014:50, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 36. Επιπλέον, ενόψει της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, το άρθρο 22 της έκτης

οδηγίας προβλέπει ορισμένες υποχρεώσεις για τα υποκείμενα στον φόρο αυτό πρόσωπα, όπως είναι η τήρηση λογιστικών βιβλίων και η κατάθεση δήλωσης. Δυνάμει της παραγράφου 8 του ίδιου αυτού άρθρου, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής. 38.Τρίτον, από τη σκέψη 63 της απόφασης *Ecotrade* (EU:C:2008:267) και τη μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Uszodaéřítđ*, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62, και *Fatorie*, EU:C:2014:50, σκέψη 35) **προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.** 41.Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-338/98, EU:C:2001:596, σκέψη 71, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψεις 26 και 33, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 44, και *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψεις 43 και 44). 42. **Αντίθετα, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης.** Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται στα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, EU:C:2001:596, σκέψη 71, *Collée*, EU:C:2007:549, σκέψεις 25 και 26, *Ecotrade*, EU:C:2008:267, σκέψεις 60 έως 65, *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, σκέψεις 47 έως 51, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, EU:C:2012:107, σκέψεις 41 και 48, καθώς και *Tóth*, EU:C:2012:549, σκέψη 33). 43. **Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποκτήσεις αυτές από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του.** 45.Υπό τις συνθήκες αυτές, από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται να μην αναγνωριστεί στην *Idexx* το κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται για τις επίμαχες στην κύρια δίκη ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και να προβληθεί ως αιτιολογία της άρνησης αυτής η μη τήρηση από την εταιρία αυτή των υποχρεώσεων που

απορρέουν από τις διατυπώσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας. Το δικαίωμα έκπτωσης αυτό γεννάται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός». (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψεις 30-36, 38-39, 41-43 και 45).

Επειδή, σύμφωνα με το Διατακτικό της ως άνω απόφασης του ΔΕΕ, «τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές θέτουν τυπικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα έκπτωσης, των οποίων η μη τήρηση δεν οδηγεί, υπό περιστάσεις, όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, στην απώλεια του δικαιώματος αυτού».

Επειδή, «προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του φόρου και η πάταξη της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν με τις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους τις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Το εθνικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει εάν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της ισχύουσας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση για την παράλειψή του να εγγραφεί στο μητρώο (βλ., επ' αυτού, απόφαση *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψεις 45, 46 και 54). 62 Επίσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η απάτη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Gabalfriša* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49, καθώς και *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 36 και 37)» (ΔΕΕ - Υπόθεση C-183/14, σκέψεις 51 και 62).

Επειδή, «...όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται

στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.» (C-324/11).

Επειδή, «η διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 αποβλέπει προφανώς στην ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμορφώσεως του φορολογουμένου προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις και στην κατά τον τρόπο αυτόν εξασφάλιση της εξυπηρετούσης το δημόσιο συμφέρον ταχύτερης εισπράξεως των οφειλομένων φόρων, χωρίς την καθυστέρηση που συνεπάγεται η διενέργεια ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρεώσεως, η έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβητήσεως αυτής, καθώς και η επιβάρυνση του φορολογουμένου με πρόσθετους φόρους, η οποία ενδεχομένως θα επιδείνωνε την οικονομική του κατάσταση και θα έθετε σε κίνδυνο την δυνατότητά του να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Ενόψει του ως άνω επιδιωκόμενου με την προαναφερθείσα διάταξη δημοσίου συμφέροντος σκοπού, η έννοια αυτής, παρά την γραμματική της διατύπωση, είναι ότι εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση, αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο. Άλλωστε, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσεως της Διοικήσεως, δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει δικαίωμά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση εντολής ελέγχου. Εξάλλου, η υποβολή της δηλώσεως δεν αποκλείει την διενέργεια στην συνέχεια ελέγχου προς διαπίστωση της ακρίβειας αυτής.» (ΣΤΕ 1364/2017).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών έτους 2013 των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών ύψους 29.519,93 € και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών του άρθρου 14, ύψους 71.800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 101.319,93 €, λόγω του ότι η προσφεύγουσα τροποποίησε τις οριστικοποιημένες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της μετά την έναρξη του ελέγχου, γεγονός που δεν το έλαβε υπόψη ο έλεγχος.

Επειδή, νομίμως, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα υποβλήθηκαν μεταγενέστερα τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες δεν ήταν άκυρες, αλλά επέφεραν τις σχετικές έννομες συνέπειες ως εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση της

εντολής ελέγχου, αλλά προγενέστερα της κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεν αμφισβητείται από τον διενεργηθέντα έλεγχο και οι ως άνω συναλλαγές έχουν αποτυπωθεί στην αριθ. καταχ. .../29-01-2018 υποβληθείσα τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013, (και στις αντίστοιχες περιοδικές του έτους), πριν την επίδοση των προσωρινών πράξεων. Δεδομένου δε ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται εκ του νόμου για το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., ορίζονται στα άρθρα 178 έως 182 της ως άνω Οδηγίας, ήτοι η πραγματοποίηση των αποκτήσεων αυτών από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, η εκχώρηση του δικαιώματος κυριότητας επί των εμπορευμάτων, η χρησιμοποίηση αυτών για ανάγκες φορολογητέων πράξεων και η αποτύπωση τους στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν αμφισβητούνται, το γεγονός δε της μη τήρησης της τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι της εκ των υστέρων εγγραφής στα βιβλία της προσφεύγουσας του σχετικού φόρου εισροών, δεν αρκεί για να απολέσει το δικαίωμα αυτό.

Επειδή, «.....τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, ΗΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, *Ecotrade*, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, *Pannon Gep Centrum Kft*, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, *Uszodaepito Kft*, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, *Dyrektor Izby Scarbowej v. Bialymstoku*, ΣτΕ 483/2012, 5372/2012)..... για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου.» (ΣτΕ 1030/2014).

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου να μην επιτρέψει την άσκηση από την προσφεύγουσα του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, έπρεπε να αποδείξει ότι δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις.

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του αγοραστή των αγαθών και του λήπτη των υπηρεσιών προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε της μη τήρησης αρχικώς των τυπικών προϋποθέσεων, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης του φόρου των ως άνω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και της ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών, δεδομένου ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλήφθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις και η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την πραγματοποίησή τους.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τη λήψη υπηρεσιών γίνεται αποδεκτός.

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

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, **οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους** (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι **καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο** προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, **εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ** (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, **απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση**. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι **αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια

να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, **απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει** ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784).

Επειδή σύμφωνα με τις προτάσεις της Γενικής εισαγγελέα Kokott της 11ης Ιανουαρίου 2007 **Υπόθεση C-184/2005** «17. Κατ' αρχάς πρέπει να τονισθεί ότι η έκτη οδηγία ορίζει ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας και ότι οι απαλλαγές από τον φόρο πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς ως εξαιρέσεις από αυτή την αρχή (10) . Ο επικαλούμενος μια τέτοια εξαίρεση πρέπει να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της. 18. Όπως προκύπτει από την εισαγωγική φράση του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τους από τυπικής απόψεως όρους για την απόδειξη ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως (11) Εντούτοις, κατά την εξάντληση των περιθωρίων δράσεως που τους αφήνει εν προκειμένω η έκτη οδηγία, πρέπει να τηρούν τους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ, το πνεύμα και τον σκοπό της ίδιας της οδηγίας, καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου, όπως την αρχή της αναλογικότητας (13). 23. Αυτές οι έννομες πράξεις αποσκοπούν συνεπώς, κατά κύριο λόγο, στη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και δεν παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα, εκτός από την πληροφόρηση σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 4, του κανονισμού 218/92. Η διασυνοριακή ανταλλαγή πληροφοριών δεν έχει ως στόχο να απαλλάξει τους υποκειμένους στον φόρο από το βάρος αποδείξεως που τους επιβάλλει η έκτη οδηγία. Οι πληροφορίες δίνουν στις αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν τα στοιχεία και τις αποδείξεις που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο, δεν υποκαθιστούν όμως τα εν λόγω στοιχεία και αποδείξεις. Από τη διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 και του άρθρου 5 του κανονισμού 218/92 προκύπτει ότι οι αρχές των κρατών μελών **μπορούν και δεν οφείλουν να ζητήσουν πληροφορίες**. 26. Ανεξαρτήτως αυτών των πρακτικής φύσεως εκτιμήσεων, **οι πληροφορίες των φορολογικών αρχών του κράτους προορισμού δεν είναι άλλωστε**

απόλυτα ενδεδειγμένες για την απόδειξη που απαιτείται, προκειμένου να χωρήσει απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. 27. Όπως ανέφερα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Teleos*, οι φορολογικές αρχές του κράτους προελεύσεως και του κράτους προορισμού εξετάζουν χωριστά κατά πόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή τη φορολόγηση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως (18). Το γεγονός ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δηλώθηκε στο κράτος προορισμού αποτελεί, συνεπώς, απλώς και μόνο μια ένδειξη ότι τα αγαθά αυτά έχουν πράγματι εγκαταλείψει από υλικής απόψεως το κράτος προελεύσεως.» (σκέψεις 17, 18, 23, 26).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **C-409/2004** του ΔΕΚ «24.... οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσόμενη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C?245/04, *EMAG Handel Eder*, Συλλογή 2006, σ. I?3227, σκέψη 29). 25. Επομένως, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντίστοιχης με ενδοκοινοτική απόκτηση καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, της παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ. 26. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει, **λαμβανομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που περιλαμβάνεται στις δύο αυτές διατάξεις, να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ισχύει μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβαίνει στον αγοραστή και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, έχει απομακρυνθεί στην πράξη από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.** 27. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται στον ΦΠΑ προβλέπονται στο άρθρο 28α της έκτης οδηγίας. Πέραν των προϋποθέσεων που διευκρινίζουν την ιδιότητα του πωλητή και του αγοραστή, που θεσπίζονται στην παράγραφο 1, στοιχείο α', του άρθρου αυτού, η παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ιδίου άρθρου εξαρτά την ενδοκοινοτική απόκτηση από δύο προϋποθέσεις, δηλαδή, **αφενός, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει ως κύριος το ενσώματο αγαθό και, αφετέρου, την αποστολή ή τη μεταφορά του αγαθού αυτού στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».**

Επειδή, «...κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψη 42· αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, *Twoh International*, Συλλογή 2007, σ. 17897, σκέψη 23· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, *R*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29). 32. Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής. 33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβιβάσεως του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή. (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33).

Επειδή στις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 αναφέρονται τα ακόλουθα: «(3) Η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα. [...]

(7) Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται μεν με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.»

Επειδή εναπόκειται σε εκείνον ο οποίος ζητεί να κάνει χρήση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δηλαδή στον προμηθευτή αγαθών, να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 26). Επιπλέον, από το ως άνω άρθρο της οδηγίας ΦΠΑ και από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η προϋπόθεση της αποστολής ή της μεταφοράς των επίμαχων αγαθών πληρούται εφόσον τα αγαθά απομακρύνθηκαν πράγματι από το έδαφος του κράτους μέλους από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά προκειμένου να μεταφερθούν στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 27 και 33).

Επειδή σύμφωνα με το **διατακτικό της απόφασης C-409/2004** ορίζεται ότι: «Τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17^{ης} Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, λαμβανομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που απαντά στις δύο αυτές διατάξεις, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως να υποχρεώνουν έναν προμηθευτή, ο οποίος ενήργησε καλοπίστως και προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία δικαιολογούντα, εκ πρώτης όψεως, το δικαίωμα του απαλλαγής για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, να καταβάλει μεταγενέστερα τον ΦΠΑ επί των αγαθών αυτών, αν τα στοιχεία αυτά αποδειχθούν ψευδή, χωρίς παρ' όλ' αυτά να αποδειχθεί η συμμετοχή του εν λόγω προμηθευτή στη φοροδιαφυγή, εφόσον ο προμηθευτής έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποίησε δεν οδηγεί σε συμμετοχή στη φοροδιαφυγή αυτή,... Το γεγονός ότι ο αποκτών υπέβαλε δήλωση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού σχετική με την ενδοκοινοτική απόκτηση, όπως η υποβληθείσα στην υπόθεση της κύριας δίκης δήλωση, μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό αποδεικτικό στοιχείο για το ότι τα αγαθά απομακρύνθηκαν όντως από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, αλλά δεν αποτελεί αποφασιστικό αποδεικτικό στοιχείο για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως».

Επειδή ο τόπος παραδόσεως σε πράξεις, όπως οι επίμαχες, δεν μπορεί να καθοριστεί χωρίς να ληφθούν υπόψη τα κρίσιμα αντικειμενικά στοιχεία που αφορούν στον τελικό αποκτώντα και δεν μπορεί να εξαρτάται μόνον από το πώς χαρακτήρισε ο εν λόγω προμηθευτής κατά την παράδοση, στηριζόμενος αποκλειστικά στις προφορικές πληροφορίες που του είχε παράσχει η λήπτρια επιχείρηση. Πρέπει να υπομνησθεί ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από τον φόρο υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το εν λόγω σύστημα εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

Επομένως, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και την εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας.

Επειδή οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων [...] διατάξεων [του δικαίου της Ένωσης] **και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.**

Επειδή το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος.

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε σύμβαση που συνέταξε με την αγοράστρια βουλγάρικη επιχείρηση, ώστε να αποδεικνύεται βάσει της ως άνω σύμβασης ότι το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μετέβη στον αγοραστή ούτε αναγράφεται στα προσκομισθέντα CMR με ποιού την ευθύνη μεταφέρονταν τα αγαθά κατά την έναρξη της αποστολής. Η καταβολή δε του κόστους μεταφοράς των αποσταλθέντων αγαθών από την προσφεύγουσα, ενισχύει την πεποίθηση ότι κατά την έναρξη της αποστολής, δεν είχε μεταβιβαστεί η κυριότητα των ως άνω αγαθών προς τη βουλγάρικη επιχείρηση.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν μπορεί να στηριχθεί, δυνάμει της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, μόνο στα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο, που εξέδωσε ως προμηθεύτρια, και στα μεταφορικά έγγραφα, προκειμένου να προβάλει δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ **καθώς δεν προέκυψε ότι το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού ως κύριος μεταβιβάστηκε στην αποκτούσα επιχείρηση σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 138, της Οδηγίας ΦΠΑ.**

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σημειώνεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 144.399,29 € που συμπεριλήφθηκε στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης της φορολογικής περιόδου 01.01.-31.01.2013, λόγω του διενεργηθέντος ελέγχου στη χρήση 2011 διαμορφώθηκε σε μηδέν (0) κατά την 31.12.2012 και συνεπώς δεν υφίσταται υπόλοιπο προς μεταφορά στην υπό κρίση χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../10-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «. . .» – **Α.Φ.Μ. ...**, καθώς και **την τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων: α) Της με αριθμό .../27-08-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ως προς τις φορολογητέες εισροές, όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας και β) της με αριθμό .../27-08-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	185.121,23	342.660,53	342.660,53	157.539,30
Σύνολο φορολογητέων εισροών	301.175,32	199.855,39	301.175,32	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών	32.293,85	52.773,96	52.773,96	20.480,11
Φόρος εισροών	58.198,52	36.827,05	58.198,52	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Φορολογικής περιόδου	144.399,29	0,00	0,00	-144.399,29
Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών	25.904,66	0,00	0,00	-25.904,66
Υπόλοιπο φόρου εισροών	176.693,14	36.827,05	58.198,52	118.454,62
Πιστωτικό υπόλοιπο	144.399,29	0,00	5.424,56	-138.974,73
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.946,91		
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013		14.492,55		
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	30.439,46		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	118.494,63	0,00	0,00	-118.494,63
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	25.904,66	0,00	5.424,56	-20.480,10
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	0,00 €			
ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	5.424,56 €			

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1) 0,00
	2) 0,00
	3) 900,00/3 = 300,00
	4) 900,00 € X 3 = 2.700,00/3 = 900,00
	ΣΥΝΟΛΟ: 1.200,00 €

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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