



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 14-01-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 114

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 κατάθεσηςμε αριθμό πρωτοκόλλου.....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητακαι διεύθυνση έδρας επί της οδού,

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: της με αριθμόοριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2018/-31/08/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ **ΕΜΠ 08-01-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας με πρόσθετα στοιχεία επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου.....**ενδικοφανούς προσφυγής** 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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/08/2018/-31/08/2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους **4.299,24 €** πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **2.149,62€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.448,86€**. Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την αλλοδαπή Ιταλική επιχείρηση (**IT**), για την φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 συνολικής αξίας **66.615,12** δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013 και, δεν προκύπτει ο τελικός παραλήπτης. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας **66.615,12** κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 από τη Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. 26307/2018 αίτηση της προσφεύγουσας προς τη Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, με την οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση αιτήθηκε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/08/2018-31/08/2018** ποσού **11.688,39 ευρώ**, που προέκυψε από την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. που υποβλήθηκε για την ως άνω φορολογική περίοδο.

Η υποβαλλόμενη αίτηση επιστροφής συστημικά εντάθηκε στην κατάσταση RUN 105/2018 (επιστροφή κατόπιν ελέγχου) στην οποία συσχετίστηκε κατάσταση ελέγχου συναλλαγών με αλλοδαπά ύποπτα ΑΦΜ για την περίοδο 4/2016 – 1/2018.

Κατόπιν εκδόθηκε η υπ' αριθμ.έγγραφο εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τον έλεγχο των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρείας στο Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1090/2012 όπως τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1067/2013, την ΠΟΛ 1082/2013 και ΠΟΛ 1177/2013 καθώς και το υπ. αρ. 1049953/2013 έγγραφο, με τα οποία δόθηκαν οδηγίες για την επιστροφή του Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/21-07-2004 και την αριθμ. Δ6Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής.

Περαιτέρω, με το υπ. αρ.έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, σε συνέχεια των προηγούμενων εγκυκλίων αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., παρασχέθηκαν οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους που διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 § 3 ΠΟΛ. 1090/2012) και ορίσθηκαν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις

Κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων στο πλαίσιο του ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. για την περίοδο 1/8-31/8/2018, κοινοποιήθηκαν στην Ε' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης τα κάτωθι έγγραφα:

- Το υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΜΠ έγγραφο της Α Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης με το οποίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης εταιρείας για το διάστημα 4/2016-1/2018, λόγω ύποπτων συναλλαγών με αλλοδαπές επιχειρήσεις:
 - ο
 - ο (ΑΦΜ/ΦΠΑ ΙΤ.....).
- Το υπ' αριθμ. πρωτ.έγγραφο του Α ΤΕΛΩΝΕΙΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ – ΕΞΑΓΩΓΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με το οποίο ζητήθηκε η χορήγηση στοιχείων στο πλαίσιο ελέγχου των διασαφήσεων της ελεγχόμενης εταιρείας με συγκεκριμένη ιταλική εταιρεία.

Το υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του Γ' τμήματος εκ των υστέρων ελέγχου της ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης, με το οποίο κοινοποιήθηκε στον έλεγχο το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του ΣΤ' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, και το οποίο αναφέρει πως στο πλαίσιο ελέγχου των ιταλικών αρχών στην εταιρεία (ΑΦΜ/ΦΠΑ ΙΤ.....) προέκυψε πως η δηλωθείσα διεύθυνση είναι ένας κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης, ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί και δεν έχουν υποβληθεί οι απαιτούμενες κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προέκυψαν τα κάτωθι:

Έπειτα από έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα Taxis και Elenxis, καθώς και από έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη προέκυψε να διενεργήθηκαν από την ίδια στην υπό κρίση περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς την εταιρεία (IT)

Από τον έλεγχο για τις συναλλαγές με την ιταλική εταιρεία VAT/IT, **137 ROMA ITALIA**, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Εκδόθηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά σύμφωνα με τα ΕΛΠ (INVOICE).
2. Στα εκδοθέντα δικαιολογητικά αναγράφονται τα στοιχεία των πελατών – αγοραστών (Επωνυμία, Δ/ση, ΑΦΜ).
3. Επαληθεύτηκε πως ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο VIES της Ιταλίας.
4. Για τον αγοραστή – πελάτη κοινοποιήθηκε στην Ε'Δ.Ο.Υ το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του ΣΤ τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως στο πλαίσιο ελέγχου των ιταλικών αρχών στην εταιρεία (ΑΦΜ/ΦΠΑ IT.....) προέκυψε πως η δηλωθείσα διεύθυνση είναι ένας κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης, ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί και δεν έχουν υποβληθεί οι απαιτούμενες κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.
5. Στον έλεγχο προσκομίστηκε το INV 137/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: coats, gross weight 7.670) συνολικής αξίας 15.014,40€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείαςBG.....), στο οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας – ROMA – ITALIA. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση έγινε στην εταιρεία (IT), ή κατ' εντολή της σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών.
6. Στον έλεγχο προσκομίστηκε το INV 138/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: suits, coats, gross weight 14.090) συνολικής αξίας 24.638,72€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείας BG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας – ROMA – ITALIA. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση έγινε στην εταιρεία (IT), ή κατ' εντολή της σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία και στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών.

7. Στον έλεγχο προσκομίστηκε το INV 139/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: suits, pants, coats, gross weight 15.440) συνολικής αξίας 26.962,00€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείας BG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση – , 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας CMT - SRL – ROMA – ITALIA. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση έγινε στην εταιρεία (IT), ή κατ' εντολή της σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία και στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών.

Συγκεντρωτικά οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία (IT) για τον Αύγουστο του 2018 παρουσιάζονται στον πίνακα 8:

Πίνακας 1: Παραστατικά με πελάτη την εταιρεία 8/2018

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Διαπιστώσεις ελέγχου
1	INV 137	29-08-2018	15.014,40	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία, περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ – ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ - ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
2	INV 138	29-08-2018	24.638,72	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία, περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ – ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ -ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
3	INV 139	29-08-2018	26.962,00	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία, περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ - ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ

				ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
Σύνολο 8/2018			66.615,12€	

Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος κατέληξε στο παρακάτω πόρισμα:

Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση (IT) καθότι δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ, τόπος παράδοσης είναι η Ελλάδα, τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς την ιταλική επιχείρηση (IT) **έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση Φ.Π.Α. (24%) και να αποδοθεί ο αναλογών φόρος.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **61102/.....**ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση τής παραπάνω πράξεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- Συνδρομή όλων των προϋποθέσεων του νόμου, τελέστηκαν πλήρως οι επίμαχες συναλλαγές και παραδόθηκαν τα εμπορεύματα. Η κρίση της αρχής, στο μέτρο που προς αυτό επικαλέστηκε τις οικείες ΠΟΛ, περί της δυνατότητας υποκειμενικής στάθμισης κάθε στοιχείου, εν σχέση με τη συμπεριφορά του ελεγχόμενου, είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, καθόσον δε μπορεί να αμφισβητηθεί η συνδρομή όλων των στοιχείων που απαιτεί ο νόμος και εκ των οποίων αποδεικνύεται, και πραγματικώς και από τα δεδομένα της κοινής πείρας (με το σκεπτικό ότι δε νοείται λογικά να αποδεικνύεται: α. η εξαγωγή στην Ιταλία, β. η εξόφλησή της από την ιταλική εταιρία που είναι και το μείζον, και αφ' ενός τα εμπορεύματα να μην της έχουν παραδοθεί ή η ίδια να έχει κάποιο λόγο να παραδώσει σε έτερο αγοραστή ή σε κανένα. Τότε πως εξοφλήθηκαν; και μάλιστα διατραπεζικώς;), ότι τελέστηκαν πλήρως οι επίμαχες συναλλαγές και παραδόθηκαν τα εμπορεύματα.

Προκειμένου η φορολογική αρχή να θεμελιώσει το συμπέρασμά της περί ύποπτης εν γένει συμπεριφοράς που θεμελιώνει μη απόδειξη περί εκ μέρους της παράδοσης στον αγοραστή επικαλέστηκε: α. τα στοιχεία από τη διοικητική συνδρομή σε σχέση με την ιταλική εταιρία, β. τη μη επίδειξη εκ μέρους της, της δέουσας επιμέλειας, γ. τη μη επισύναψη των επικαλούμενων εγγράφων. Σημειώνει δε ότι προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και επισυνάπτονται στην παρούσα ενδικοφανή α) το έγγραφο περί της διοικητικής συνδρομής, που καλύπτει χρονικό διάστημα (μη ανεύρεσης των γραφείων της ιταλικής εταιρίας και του εκπροσώπου της), μεταγενέστερο των εν θέματι συναλλαγών της ελεγκτέας περιόδου, ενώ επισυνάπτεται το οικείο έγγραφο της Ε.Ε. (VIES

- Φ.Π.Α.) με αναφορά, την 30-08-2019 ακόμα, στα γραφεία και στα στοιχεία της ιταλικής εταιρίας.
β) Επισυνάπτεται νόμιμα μεταφρασμένο έγγραφο της εταιρίας περί παραχώρησης έκτασης 800 τ.μ. και παραλαβής των εμπορευμάτων για λογαριασμό της , στα πλαίσια της εσωτερικής συνεργατικής της σχέσης με την παραλήπτρια-αγοράστρια και γ) επισυνάπτεται συμφωνητικό για αγοροπωλησία αγαθών με την εταιρεία(IT)με ημερομηνία 22/03/2018.

Ο έλεγχος αρνείται την επισύναψη των εν θέματι εγγράφων, παρότι αυτά προσκομίστηκαν, ωστόσο η προσφεύγουσα τα επισυνάπτει εκ νέου στα πλαίσια της παρούσας προσφυγής και φρονεί ότι αυτά καταδεικνύουν τα δύο βασικά ζητήματα που - με το επιχείρημα της μη επισύναψης - δεν εκτιμήθηκαν: α. ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν στην παραλήπτρια, με τη μεσολάβηση τρίτης ιταλικής εταιρίας (μη αμφισβητούμενης, β. ότι ηέτι είναι καταχωρημένη στο σύστημα της Ε.Ε. (VIES - Φ.Π.Α.) την 30-08-2019 με αναφορά σε συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. (ενεργό) και συγκεκριμένη διεύθυνση, γ) ότι η επιχείρηση συναλλάχθηκε εν πλήρει γνώση της ότι συναλλάσσεται καλοπίστως με υπαρκτή και απολύτως ενεργή κοινοτική εταιρεία – χωρίς καμία ένδειξη εξωτερική περί τυχόν μη δραστηριοποίησης της – και παραδίδει τα εμπορεύματα σε εταιρεία ειδικώς επιφορτισμένη με την παράδοση τους στη συναλλασσόμενη με αυτή.»

Με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ **ΕΜΠ 08-01-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της η προσφεύγουσα προσκόμισε επιπρόσθετα δικαιολογητικά που αφορούν συναλλαγές της με την Οι συναλλαγές αφορούν μήνα που δεν ελέγχεται και τα στοιχεία που προσκομίζει είναι του Ιουνίου του 2018. Αφορά όμως την ίδια εταιρία και τα στοιχεία επιβεβαιώνουν κατά την ίδια, ότι τα εμπορεύματα που εστάλησαν τον Ιούνιο του 2018 παρελήφθησαν από την

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

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 σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2859/2000, περί Παράδοσης αγαθών, «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την

οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, περί Απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, «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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2859/2000: περί Επιστροφής του φόρου «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: ι) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή».....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ 1 του Ν. 2859/2000: 5 «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 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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α`, παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η

παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

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

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α`, παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Οσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

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

Επειδή 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, με την ΥΑ 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2-8-1993 (ΦΕΚ Β 675/2-9-93) με θέμα « Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.Β'675», παρ. 2 ορίζεται ότι Άρθρο 2 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

1. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σέ άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

α) Τιμολόγιο πώλησης, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδόχου αγοράς - πώλησης και η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ. άρθρο 22α Ν^{1642/86}".

β) Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας που τυχόν μεσολαβεί.

γ) Τα οικεία αποδεικτικά της μετακίνησης (μεταφοράς) ή αποστολής των αγαθών που παραδόθηκαν από το εσωτερικό της χώρας σε υποκείμενο άλλου κράτους μέλους.

Ως αποδεικτικά της μεταφοράς των αγαθών, θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική ή τιμολόγιο κατά περίπτωση). Εφόσον πρόκειται για μεταφορά ή αποστολή αγαθών που πραγματοποιείται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, απαιτούνται: αα) φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου) ή ββ) εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και τυχόν λοιπών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν ή κάθε άλλο στοιχείο, από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες.

δ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. [1599/86](#) του υποκειμένου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται: η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES, η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

ε) Εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου.

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, 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 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, περαιτέρω 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, **λαμβάνομένου 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 ουγκρική 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 Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ. (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh 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 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 2006/112/ ΕΚ. Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ. ,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, στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 περ. ι' δδ του **N 4557/2018** Υπόχρεα πρόσωπα (άρθρο 2 παρ. 1, άρθρο 4 παρ. 1 και άρθρο 46 παρ. 1 εδάφιο γ' της Οδηγίας 2015/849, καθώς και άρθρο 1 παρ. 1 περιπτώσεις β' και γ' της Οδηγίας 2018/843) ορίζεται ότι: 1. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως υπόχρεα νοούνται τα εξής πρόσωπα: ι) οι έμποροι και οι εκπαιστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας, όταν η αξία της συναλλαγής ανέρχεται σε τουλάχιστον δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, ανεξάρτητα από το αν αυτή διενεργείται με μία μόνο πράξη ή με περισσότερες, μεταξύ των οποίων φαίνεται να υπάρχει κάποια σχέση. Ως έμποροι αγαθών μεγάλης αξίας νοούνται ιδίως:

δδ) οι επιχειρήσεις παραγωγής και εμπορίας ταπήτων και χαλιών, ειδών γουνοποιίας, δερμάτινων ειδών και ενδυμάτων γενικά,

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 του **N 4557/2018** «Μέτρα συνήθους δέουσας επιμέλειας» (άρθρο 13 παράγραφοι 1 έως 6, άρθρο 14 παράγραφοι 4 έως 5 και Παράρτημα Ι της Οδηγίας 2015/849) ορίζεται ότι: 1. Τα μέτρα της συνήθους δέουσας επιμέλειας που εφαρμόζουν τα υπόχρεα πρόσωπα ως προς τον πελάτη περιλαμβάνουν:

α) Την εξακρίβωση και την επαλήθευση της ταυτότητας του πελάτη βάσει εγγράφων, δεδομένων ή πληροφοριών από αξιόπιστη και ανεξάρτητη πηγή. Όταν ο πελάτης ενεργεί μέσω εξουσιοδοτημένου προσώπου, το υπόχρεο πρόσωπο εξακριβώνει και επαληθεύει και την ταυτότητα του προσώπου αυτού, όπως και τα στοιχεία νομιμοποίησής του,

β) την εξακρίβωση της ταυτότητας του πραγματικού δικαιούχου, την επικαιροποίηση των στοιχείων και τη λήψη εύλογων μέτρων, όπως αυτά εξειδικεύονται με αποφάσεις της Τράπεζας της Ελλάδος και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, τα καταπιστεύματα ή άλλα νομικά μορφώματα λαμβάνονται εύλογα μέτρα για να γίνει γνωστή η διάρθρωση του καθεστώτος ιδιοκτησίας και ελέγχου του πελάτη,

γ) την αξιολόγηση και, ανάλογα με την περίπτωση, τη συλλογή πληροφοριών για το αντικείμενο και το σκοπό της επιχειρηματικής σχέσης,

δ) την άσκηση συνεχούς εποπτείας όσον αφορά την επιχειρηματική σχέση, με ενδελεχή εξέταση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια αυτής, για να εξασφαλίζεται ότι οι συναλλαγές ή δραστηριότητες συνάδουν με τις γνώσεις που έχουν τα υπόχρεα πρόσωπα σχετικά με τον πελάτη, τις επαγγελματικές δραστηριότητες και το προφίλ κινδύνου του, καθώς και, εφόσον απαιτείται, την προέλευση των κεφαλαίων, σύμφωνα με κριτήρια που μπορεί να ορίζουν οι

αρμόδιες Αρχές. Τα υπόχρεα πρόσωπα διασφαλίζουν επιπλέον την τήρηση ενημερωμένων εγγράφων, δεδομένων ή πληροφοριών.

2. Αν το υπόχρεο πρόσωπο δεν μπορεί να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη που προβλέπονται στις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 1, οφείλει να αρνηθεί να εκτελέσει συναλλαγή του, δεν συνάπτει επιχειρηματική σχέση ή διακόπτει οριστικά αυτήν και εξετάζει αν συντρέχει υποχρέωση αναφοράς στην Αρχή. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται ως προς τους συμβολαιογράφους, τους δικηγόρους, τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές και τους λογιστές-φοροτεχνικούς συμβούλους, μόνον αν τα εν λόγω πρόσωπα εξακριβώνουν τη νομική θέση των πελατών τους ή εκτελούν τα καθήκοντά τους στο πλαίσιο της υπεράσπισης ή εκπροσώπησης τους σε δικαστικές διαδικασίες ή σχετικά με αυτές, συμπεριλαμβανομένης της παροχής συμβουλών αναφορικά με την κίνηση ή αποφυγή τέτοιων διαδικασιών.

Επειδή με το άρθρο 14 του Ν. 4557/2018 προβλέπεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων προβλέπονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, η πιστοποίηση και η επαλήθευση των στοιχείων ταυτότητας του πελάτη και του πραγματικού δικαιούχου πραγματοποιείται πριν από τη σύναψη της επιχειρηματικής σχέσης ή τη διενέργεια της συναλλαγής.

2. Η επαλήθευση των στοιχείων ταυτότητας προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 επιτρέπεται να ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της σύναψης της επιχειρηματικής σχέσης, εφόσον αυτό απαιτείται για να μη διακοπεί η ομαλή διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και εφόσον ο κίνδυνος διάπραξης νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες ή χρηματοδότησης της τρομοκρατίας είναι μικρός. Στις περιπτώσεις αυτές, οι εν λόγω διαδικασίες επαλήθευσης περατώνονται το συντομότερο δυνατό μετά την αρχική επαφή.»

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 στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 25/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει ότι:**

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις προς την αλλοδαπή Ιταλική επιχείρηση (IT), για την φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 συνολικής αξίας **66.615,12**.

Στον έλεγχο προσκομίστηκε α) το INV 137/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: coats, gross weight 7.670) συνολικής αξίας 15.014,40€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείαςBG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας – ROMA – ITALIA. β) το INV 138/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: suits, coats, gross weight 14.090) συνολικής αξίας 24.638,72€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείαςBG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας – ROMA – ITALIA. γ) το INV 139/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: suits, pants, coats, gross weight 15.440) συνολικής αξίας 26.962,00€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείαςBG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας CMT - SRL – ROMA – ITALIA.

Για τις ανωτέρω συναλλαγές προσκομίστηκαν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των.

Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση όλων των ανωτέρω εμπορευμάτων έγινε στην εταιρεία (IT) ή κατ' εντολή της σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία και στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών. Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω συναλλαγές ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

Από τα προσκομισθέντα στην Υπηρεσία μας στοιχεία της προσφεύγουσας προς απόδειξη των ισχυρισμών της, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- 1) Συμφωνητικό για αγοροπωλησία αγαθών της προσφεύγουσας με την εταιρεία(IT) το οποίο φέρει ημερομηνία 22/3/2018.

Το προσκομισθέν συμφωνητικό δεν έχει θεώρηση και συγκεκριμένα δεν συνοδεύεται από υποβληθείσα κατάσταση συμφωνητικών και δεν έχει γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή άλλη αρμόδια αρχή, σε αυτό ως έδρα της ιταλικής εμφανίζεται η – Rome, και η οποία διαφέρει από τη δηλωθείσα στην ιταλική φορολογική αρχή διεύθυνση έδρας άσκησης

δραστηριοτήτων (.....00169 ROMA RM) Επίσης σε αυτό ορίζεται πως οι παραγγελίες και οι λεπτομέρειες αυτών θα στέλνονται μέσω e-mail ή fax, και πως τα έξοδα μεταφοράς βαρύνουν τον αγοραστή.

- 2) Έγγραφο (στην αγγλική) το οποίο φέρει την σφραγίδα της εταιρείας
..... με ημερομηνία 26/7/2019 μεταφρασμένο από την ορκωτή
μεταφράστριααρ.χωρίς όμως να φέρει
θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής αυτής, στο οποίο αναφέρονται αυτολεξεί τα
ακόλουθα:

«Με την παρούσα επιβεβαιώνουμε πως για το έτος 2018 η εταιρεία μας επονομαζόμενη
..... με ιταλικό ΑΦΜ παραχώρησε έκταση 800 τετραγωνικών
μέτρων στις εταιρείεςμε ιταλικό ΑΦΜ, με
ιταλικό ΑΦΜ και με ιταλικό ΑΦΜ

Τα πιστοποιητικά CMR με την υπογραφή και σφραγίδα μας αναφέρουν ως τόπο παράδοσης τη
διεύθυνσή μας.

Η εταιρεία μας δεν αποθηκεύει τα προϊόντα, αλλά παρέχει μόνο υπηρεσίες (π.χ. ανυψωτικά
μηχανήματα). Συνήθως πραγματοποιείται μεταφόρτωση από φορτηγό σε φορτηγό, όπου γίνεται
και η καταμέτρηση.

Επιβεβαιώνουμε ότι στις 04-09-2018 παραλάβαμε από την εταιρεία 271
κούτες με αριθμό CMR 11117. Από την ίδια εταιρεία παραλάβαμε στην ίδια ημερομηνία 321 κούτες
με αριθμό CMR 11118..... Επίσης φέρει σημείωση ότι Η ενημέρωση γίνεται για
τους μήνες που ζητήθηκαν».

Το ανωτέρω έγγραφο δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία, ούτε επιβεβαίωση, από δημόσια αρχή της
Ιταλίας των στοιχείων του υπογράφοντα που στην προκειμένη περίπτωση είναι η επιχείρηση
....., -00155 Roma -P. IVA

Επίσης μαζί με αυτό δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να επιβεβαιώνονται όσα
αναφέρονται σε αυτό, όπως συμφωνητικό μεταξύ της και της
.....για την παραχώρηση του χώρου, έγγραφη εντολή από
.....παραλαβής των εμπορευμάτων από την, στοιχεία
παράδοσης των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα ανωτέρω CMR, από την
..... στηνκλπ.

3. Έγγραφο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας
(VIES) επαλήθευση αριθ. Φ.Π.Α. της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με ημερομηνία υποβολής
αίτησης 29/7/2019 ώρα 11:29:25, το οποίο αναφέρει πως ο αριθμός Φ.Π.Α.:
IT..... – –ROMA ισχύει.

Σημειώνεται δε πως η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας(IT
.....) όπως προκύπτει από το ανωτέρω έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής
διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν

εκδοθεί .

4. Έγγραφο της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της Ιταλίας (με ημερομηνία 18/8/2019) μεταφρασμένο από την ορκωτή μεταφράστριααρ.με γνήσιο υπογραφής θεωρημένο από υπάλληλο του Προξενικού Γραφείου (.....), το οποίο αναφέρει πως «από την επαλήθευση του φορολογικού αριθμού ΦΠΑ προκύπτει πως ο αριθμός ΦΠΑ είναι ενεργός, το όνομα της εταιρείας είναιΑΠΛΟΥΣΤΕΥΜΕΝΗ και η ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας είναι 05/02/2018.».
5. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν υπέβαλε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στις Ιταλικές αρχές για την επιβεβαίωση των συναλλαγών της με την, για την ελεγχόμενη περίοδο 1/8/2018-31/8/2018 και ότι χρησιμοποίησε έγγραφα και διαπιστώσεις που αφορούν διαφορετικές φορολογικές περιόδους. Η προσφεύγουσα προς ενίσχυση των ισχυρισμών της προσκόμισε το με αριθ. Πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης, όπου η Δ.Ο.Υ επιβεβαιώνει ότι κατά τον έλεγχο αξιοποιήθηκαν στοιχεία που της κοινοποιήθηκαν από άλλες Υπηρεσίες (Α΄Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, Α΄ Τελωνείο Θεσσαλονίκης, ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης και ΣΤ΄. Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Φορολογικής διοίκησης) όπως αυτά αναλυτικά μνημονεύονται στην από 25/07/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.
6. Η προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ **ΕΜΠ 08-01-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσκόμισε επιπρόσθετα δικαιολογητικά που αφορούν συναλλαγές της με την Οι συναλλαγές αφορούν μήνα που δεν ελέγχεται και τα στοιχεία που προσκομίζει μηνός Ιουνίου έτους 2018. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία ,INVOICE, στοιχεία εντολής πληρωμής από την ALPHABANK καθώς και σημείωμα φόρτωσης κοντέινερ προς την Greece sa. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνεται ούτε η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Cosco Greece sa , κατά τον μήνα Ιούνιο του 2018 ούτε και η παραλαβή τους από την

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται

εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 172 του Ν.2717/1999 «Ξενόγλωσσα» ορίζεται ότι: «1 Όλα τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα υποβάλλονται μαζί με μετάφραση, η οποία πρέπει να είναι επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο. Το δικαστήριο μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να διατάξει μετάφραση από ειδικό μεταφραστή.

Επειδή τα εμπορεύματα όλων των ανωτέρω αμφισβητούμενων συναλλαγών φέρεται ότι παρελήφθησαν από την CMT - SRL – ROMA – ITALIA και η προσκομισθείσα βεβαίωση της με ιταλικό ΑΦΜ αφορά ένα φορολογικού περιεχομένου έγγραφο, χωρίς να προκύπτει ότι για το περιεχόμενο του έχει λάβει γνώση η αρμόδια φορολογική αρχή, το οποίο εκδόθηκε από ιδιωτικό οργανισμό χωρίς είναι επικυρωμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο, χωρίς να επιβεβαιώνονται τα στοιχεία του (ύπαρξη ενεργής επιχείρησης, επωνυμία, αντικείμενο, έδρα, κλπ) , και χωρίς να επισυνάπτονται σε αυτό στοιχεία, από τα οποία να προκύπτουν αδιαμφισβήτητα αυτά τα οποία βεβαιώνει η CMT – SRL.

Επίσης η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, στοιχεία αλληλογραφίας , email ή άλλα έγγραφα που να φέρουν βέβαιη ημερομηνία, μεταξύ αυτής και της , που να αποδεικνύουν ότι η αποστολή των εμπορευμάτων έγινε κατ. εντολή της αγοράστριας, ότι ως τόπος παραλαβής των εμπορευμάτων στην Ιταλία, ορίστηκε η διεύθυνση, – ROMA, που είναι διαφορετική από αυτή που εμφανίζεται στα εκδοθέντα INVOICE και στα CMR και ότι τελικά παρελήφθησαν από την αγοράστρια που εμφανίζεται στα εκδοθέντα παραστατικά.

Σημειώνουμε ότι από τον έλεγχο δεν αμφισβητήθηκε η εγγραφή της επιχείρησης στο σύστημα VIES, ούτε η εξόφληση των συναλλαγών από την φερόμενη ως αγοράστρια.

Επειδή κατά την διάρκεια του ελέγχου, στις **04-06-2019** στην Ε Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ/28-05-2019 ΕΞ 2019 έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως οι συναλλαγές της εταιρείας CHRISFAIR M.I.K.E. με την εταιρεία(IT) **δεν μπορούν να επαληθευτούν και να παρασχεθούν οι αιτούμενες πληροφορίες καθότι η δηλωθείσα διεύθυνση του γραφείου της δεύτερης στη Ρώμη είναι κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και ο**

νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Σημειώνεται δε πως η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας(IT) όπως προκύπτει από το ανωτέρω έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής ROMA, διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη, όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί.

Το γεγονός ότι το ανωτέρω έγγραφο εστάλη προς απάντηση εγγράφου αιτήματος διοικητικής συνδρομής για διασταύρωση συναλλαγών της προσφεύγουσας με την(IT) από την ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ (ΕΛ.Υ.Τ) ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την φορολογική περίοδο 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} μήνα του 2018 και ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο για την ελεγχόμενη περίοδο δεν αλλάζει το πραγματικό γεγονός της εξαφάνισης του εκπροσώπου, εγκατάλειψης της έδρας και της μη υποβολής δηλώσεων από την

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι και από ποιόν, δεν υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε τη μεταφορά των αγαθών, δεν υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν μετά από την Ιταλική επιχείρηση. Η Ιταλική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την 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 στο CMR, προκειμένου να προβάλει δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ, **καθώς δεν προέκυψε ότι το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού ως κύριος μεταβιβάστηκε στην αποκτώσα επιχείρηση σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 138, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ.**

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.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά. δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ. Ειδικότερα, από τα προσκομισθέντα παραστατικά

(δεν αποδεικνύεται ο τελικός παραλήπτης των αγαθών και η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής, καθότι η ιταλική εταιρεία και ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν μπορούν να εντοπιστούν και δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Τα εμπορεύματα δεν παραδόθηκαν στην εταιρεία (IT), ήτοι καταστρατηγείται η διάταξη του άρθρου 5 του Ν. 2859/2000, σύμφωνα με την οποία «Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό», καθότι από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δεν προκύπτει μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των ενσώματων αγαθών στους υπογράφοντες τις φορτωτικές και οι οποίοι εμφανίζονται ως υποτιθέμενοι “τελικοί παραλήπτες” αυτών.

Επίσης, καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 του Ν 2859/2000, το οποίο αναφέρει πως «Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.» καθότι ο προμηθευτής (στην εν λόγω περίπτωση η ελεγχόμενη εταιρεία), δεν κατάφερε να αποδείξει πως η παράδοση των αγαθών έγινε σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε κ-μ της ευρωπαϊκής ένωσης.

Τέλος, σημειώνουμε πως για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος. Η περί του αντιθέτου άποψη, ότι δηλαδή αρκεί η μεταφορά των εμπορευμάτων για την απαλλαγή των σε άλλο κράτος μέλος, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ του Συμβουλίου (Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) και τον σκοπό του νόμου για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της ΕΕ που προβλέπει την καταβολή του στην χώρα μέλους της ΕΕ που τελικά καταναλώνονται τα αγαθά.

Βάσει των ανωτέρω, καθότι δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000 ως τρόπος παράδοσης των αγαθών της ελεγχόμενης εταιρείας θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000, το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα), καθότι κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτει πως η ελεγχόμενη εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις περί απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση (IT) συνολικού ποσού **66.615,12€**, καθότι δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ, συνεπώς τόπος παράδοσης θεωρείται η Ελλάδα.

Επειδή, η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. καθορίζονται βάσει συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργούνται στα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών, με συνέπεια την απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών κανόνων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς, και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι εκ του αντιθέτου, ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου **61102/.....** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και την **επικύρωση** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/08/2018-31/08/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης,.

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

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2018 – 31/08/2018.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 30/06/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών		66.615,12	66.615,12	66.615,12
Σύνολο φορολογητέων εισροών	10.171,29	10.171,29	10.171,29	
Σύνολο Φόρου εκροών		15.987,63	15.987,63	15.987,63
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	11.688,39	11.688,39	11.688,39	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	11.688,39			11.688,39
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.299,24	4.299,24	4.299,24
Πρόστιμο άρθρου 58 και 58Α ν. 4174/2013		2.149,62	2.149,62	2.149,62
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.448,86	6.448,86	6.448,86
Υπόλοιπο Φόρου για επιστροφή	11.688,39			

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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.