



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 02/01/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **11**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 **06-09-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2018-30/04/2018 και β) της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2018-28/02/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης 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. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 06-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/02/2018-30/04/2018, αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά και έκπτωση ύψους 572.509,15 €, ως και βάσει δήλωσης.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/05/2018-28/02/2019, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή της προσφεύγουσας επιχείρησης, από 1.786.227,14 €, (βάσει δήλωσης), σε 1.752.885,01 €, βάσει ελέγχου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 12/08/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2018-28/02/2019, 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./2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./2019 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2019-28/02/2019, ύψους 1.786.227,14 €.

Όπως, διαπιστώθηκε, κατά τον 12° μήνα του έτους 2018 και τον 1° και 2° μήνα του έτους 2019, η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή χαρτοκιβωτίων συσκευασίας, πραγματοποίησε πωλήσεις προς την ελβετική επιχείρηση με την επωνυμία «.....».

Περαιτέρω, τα αγαθά κατ' εντολή της ελβετικής επιχείρησης «.....», (πελάτη) απεστάλησαν στην Ολλανδία, στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....». Για τις εν λόγω συναλλαγές με την ελβετική επιχείρηση «.....», η προσφεύγουσα εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια (INVOICES), χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α.:

Α/Α	ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ	ΧΩΡΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤ	ΗΜΕΡ/ΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ €
1				20/12/2018	27.909,36
2				03/01/2019	32.130,81
3				18/01/2019	5.607,36
4				18/01/2019	5.607,36
5				18/01/2019	5.607,36
6				18/01/2019	5.607,36
7				21/01/2019	5.607,36
8				21/01/2019	5.607,36
9				21/01/2019	3.823,20
10				31/01/2019	1.720,44
11				19/02/2019	39.697,56
	ΣΥΝΟΛΟ				138.925,53

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 και τους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1262/1993, έκρινε ότι οι ως άνω συναλλαγές της προσφεύγουσας δεν αποτελούν εξαγωγές, καθόσον τα αγαθά δεν εξήχθησαν από ελληνικό τελωνείο με την έκδοση των αντίστοιχων διασαφήσεων, αλλά ούτε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, διότι ενώ υπάρχει πραγματική μεταφορά των αγαθών προς επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος, δεν προκύπτει η αντίστοιχη τιμολόγηση προς την επιχείρηση αυτή.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας και τον αντίστοιχο φόρο εκροών, καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, της φορολογικής περιόδου 01/05/2018-28/02/2019, όπως διαμορφώνεται ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/05/2018-28/02/2019

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	44.459.138,47	44.598.064,00
Αξία φορολογητέων εισροών	49.879.979,85	49.879.979,85

Φόρος εκροών	10.650.740,98	10.684.083,11
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.436.968,12	12.436.968,12
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.786.227,14	1.615.340,29
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	1.786.227,14	1.752.885,01

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/06-09-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη ορθή η αύξηση των φορολογητέων εκροών της, δεδομένης της πλήρωσης των τιθέμενων στο άρθρο 28 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2859/2000 προϋποθέσεων, για απαλλαγή του ΦΠΑ στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.. Δυνάμει της εν λόγω διάταξης, η οποία αποτελεί επί της ουσίας την ενσωμάτωση στην εθνική έννομη τάξη των άρθρων 138 επ. της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ «*σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας*», προβλέπεται η πλήρης απαλλαγή από την επιβολή Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, ως τέτοιων νοουμένων των παραδόσεων που αποστέλλονται από τον πωλητή ή τον αποκτώντα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. (πλην της Ελλάδος). Περαιτέρω, όπως γίνεται δεκτό, στην έννοια της ανωτέρω διάταξης περί απαλλασσόμενων ενδοκοινοτικών παραδόσεων συγκαταλέγονται και οι περιπτώσεις των αποκαλούμενων «τριγωνικών» συναλλαγών, ήτοι των συναλλαγών εκείνων, στις οποίες εμπλέκονται τρία μέρη και τα αγαθά αντί να μεταφέρονται από το ένα μέρος στο επόμενο, μεταφέρονται απευθείας από το πρώτο μέρος, στο τελευταίο της αλυσίδας. Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ 1201/1999, με την οποία τίθενται οι προϋποθέσεις για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Μάλιστα, όπως έχει γίνει δεκτό ήδη από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-146/05, οι φορολογικές αρχές των κρατών-μελών δεν δύνανται να αρνούνται την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. μίας ενδοκοινοτικής παράδοσης που έχει αναμφισβήτητα πραγματοποιηθεί, επικαλούμενες τη μη έγκαιρη απόδειξη της διενέργειας αυτών. (Σχετ. και η εγκύκλιος ΠΟΛ 1317/1993). Η προσφεύγουσα προέβη κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου (και πιο συγκεκριμένα από το Δεκέμβριο 2018 και έπειτα), στη διενέργεια τριγωνικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων με τις εταιρείες (α)(με έδρα την Ελβετία και φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ολλανδία) και (β) (με έδρα την Ολλανδία). Όπως προκύπτει, στο πλαίσιο της συνεργασίας της με τον διεθνή καπνικό όμιλο της, η προσφεύγουσα λάμβανε παραγγελίες από την Ελβετική εταιρεία, τις οποίες απέστειλε στο όνομα και για λογαριασμό της στην Ολλανδική εταιρεία, η οποία τα παραλάμβανε σε αποθήκες που εκείνη διατηρεί στην Ολλανδία. Σημειώνεται ότι για τη διενέργεια των προπεριγραφισμών συναλλαγών, η

προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια προς την εντολέα της Ελβετική εταιρεία. Εν όψει των ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπ' όψιν τα πραγματικά περιστατικά των διενεργηθέντων συναλλαγών, συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις της απαλλαγής. Εν προκειμένω, έλαβε χώρα (επιτρεπτό σύμφωνα με το Κοινό Σύστημα περί ΦΠΑ της ΕΕ) τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση, στο πλαίσιο της οποίας έλαβαν χώρα δύο αυτοτελείς τιμολογήσεις. Ωστόσο, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα δεν είχε θέσει επί των εκδοθέντων τιμολογίων τον Ολλανδικό ΑΦΜ (VAT No) της, η εξ αυτού του λόγου άρνηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της δυνατότητας εφαρμογής της διαδικασίας απαλλαγής λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως, καθώς και η συνεπακόλουθη χρέωση του ΦΠΑ που αφορά τις ίδιες συναλλαγές, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με το Δίκαιο της Ε.Ε. και τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας που εν γένει διέπουν το σύστημα ΦΠΑ. (Βλέπε σχετ. C-332/2015, C-424/2012, C- C-18/2013, C-516/2014, C-280/2010, C-95-96/2007).

- 2) Το Δημόσιο υποχρεούται σε έντοκη επιστροφή του προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 42 παρ 1 και του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με το άρθρο 53 παρ 2 και 4 του ως άνω Κώδικα και τη ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 19/2014) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ως εξής: Επί του ποσού των 1.752.885,01 €, που αναγνώρισε προς επιστροφή ο φορολογικός έλεγχος για το χρονικό διάστημα από 16.04.2019 (ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς τη φορολογική αρχή), μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης της προσφεύγουσας για την επιστροφή του ποσού, και επί του υπολειπόμενου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 33.342,13 € για το χρονικό διάστημα από 16.04.2019 (ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς τη φορολογική αρχή), μέχρι και την πλήρη εξόφλησή του, όποτε εκείνη πραγματοποιηθεί, κατόπιν αποδοχής των ισχυρισμών της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, θα πρέπει να κριθεί ως απορριπτέος ο ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής ότι η καθυστέρηση επιστροφής του αιτηθέντος πιστωτικού Φ.Π.Α. αποδίδεται στο αίτημα της προσφεύγουσας για χορήγηση ολιγοήμερης προθεσμίας προκειμένου να συγκεντρώσει και να προσκομίσει τα έγγραφα που της ζητήθηκαν από τον έλεγχο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι πληρούνται από την προσφεύγουσα οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ των επίμαχων συναλλαγών και ότι αφορούν σε τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

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, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...] 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο

Λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...]».

Επειδή περαιτέρω, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4308/2014. Στην περίπτωση ιβ΄ της παρ. 1 αναφέρεται ότι όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., αναφέρεται η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. [2859/2000](#)) ή η διάταξη της Οδηγίας [2006/112/EK](#) ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν, στη δε περίπτωση ιζ΄ της ως άνω παρ του άρθρου 9 αναφέρεται ότι όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας [2006/112/EK](#), αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ./ΦΠΑ) αυτού.

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 της ΑΑΔΕ με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων», συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), στο άρθρο 8 παρ 1 ορίζεται ότι οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/EK και η παρ. 1 του άρθρου 9 καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου.

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 5 παρ 1 ότι: « 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. [...]».

στο άρθρο 15 παρ 3 ότι: «3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους - μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας, β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος - μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας».

στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών».,

στο άρθρο 36 παρ 5 ότι: «5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης: α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,

δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15. [...] 5.γ. Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους

5, 5.α και 5.β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης, την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ 1 και 3** - Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από 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. [...] 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 34 παρ 1** του ανωτέρω νόμου, 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 περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1317/30-09-1993** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Διευκρινήσεις για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μετά το Ν.2166/1993», ορίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του νόμου αυτού εναρμονίζεται ο ν.1642/1986 με την Οδηγία αριθ. 91/680/ΕΟΚ με την οποία ορίζεται το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ, που ισχύει στην Εσωτερική Αγορά από 1.1.93 έως 31.12.96 και την Οδηγία 92/111/ΕΟΚ, η οποία ορίζει λεπτομέρειες περί της εφαρμογής του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ. Η εναρμόνιση αυτή σκοπό έχει να ισχύουν, στα κράτη μέλη ομοιόμορφοι κανόνες φορολογικής μεταχείρισης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ως προς την παράδοση και απόκτηση των αγαθών ή την παροχή και λήψη των υπηρεσιών. [...]»

Άρθρο 12^ο

Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 15 του ν.2166/1993 προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 2 του άρθρου 12α του ν.1642/1986, όπως ισχύει, καθώς και η νέα παράγραφος 3.

Σημειώνεται ότι με τη νέα παράγραφο στο εδάφιο 2 αναφέρεται ότι:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτος - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ εντός του άλλου κράτους - μέλους και

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 29.

Η προσθήκη στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού αφορά την περίπτωση που πρόκειται για τριγωνική πώληση, δηλαδή, όταν ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αποδείξει ότι τα αγαθά που αγόρασε ένα άλλο κράτος - μέλος Α αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης σε άλλο κράτος - μέλος Β, θεωρείται ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος Β στο οποίο στάλθηκαν τα αγαθά και κατά συνέπεια δε οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Στην περίπτωση αυτή, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην παράδοση είναι ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος - μέλος Β υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος και παραλαμβάνει τα αγαθά, ο δε ενεργών την παράδοση υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποχρεούται να περιλάβει την παράδοση αυτή στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα V.I.E.S. [...].

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 υποκείμενου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν...».

Στο άρθρο 20 εδάφιο πρώτο ορίζεται ότι: «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.».

Στο άρθρο 40 ορίζεται ότι: «Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.».

Στο άρθρο 42 ορίζεται ότι: «Το άρθρο 41 πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40, για την οποία παράδοση ο αποκτών έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197, β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα».

Το άρθρο 63, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.».

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 άρθρο 141, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει ειδικά μέτρα για να μην υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του, σύμφωνα με το άρθρο 40, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος, ο οποίος όμως διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, β) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών αυτών στο ίδιο κράτος μέλος από τον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο στοιχείο α), γ) τα αγαθά που αποκτώνται με τον τρόπο αυτό από τον υποκείμενο στον φόρο του στοιχείου α) αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο αυτός διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, με προορισμό το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιείται η μετέπειτα παράδοση, δ) ο μετέπειτα αποκτών είναι άλλος υποκείμενος στον

φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο ίδιο κράτος μέλος, ε)ο αποκτών του στοιχείου δ) έχει ορισθεί, σύμφωνα με το άρθρο 197, ως ο υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για την παράδοση την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ».

Το άρθρο 197, της ως άνω οδηγίας, ορίζει: «1.Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον αποκτώντα τα αγαθά, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) η φορολογητέα πράξη είναι παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 141, β) ο αποκτώντα αγαθά είναι ένας άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η παράδοση, γ)το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του αποκτώντος υποκείμενος στον φόρο καταρτίζεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3. 2.Τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση που έχει ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος ως υπόχρεος του φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 204».

Το άρθρο 204 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής: «1. Όταν, κατ' εφαρμογή των άρθρων 193 έως 197 και των άρθρων 199 και 200, ο υπόχρεος του φόρου είναι υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να του επιτρέψουν να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ως υπόχρεο.[...] 2. Η δυνατότητα που προβλέπεται στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο υπόκειται στις προϋποθέσεις και διαδικασίες που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.».

Το άρθρο 226 σημεία 4 και 11, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής: Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: [...] 4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη κατά το άρθρο 214, με βάση τον οποίο έλαβε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στον φόρο ή παράδοση αγαθών του άρθρου 138, [...] 11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται».

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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, «**τριγωνικές** είναι οι εμπορικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. Στην πράξη μια τέτοια συναλλαγή αποτελείται από μια μόνο παράδοση (φυσική μετακίνηση) αγαθών, αλλά από δύο τιμολογήσεις.

Έτσι εάν μία γερμανική επιχείρηση αγοράσει από μία ελληνική εμπορεύματα με την εντολή αυτά να αποσταλούν στη Βουλγαρία, έχουμε μια φυσική διακίνηση εμπορευμάτων από Ελλάδα στη Βουλγαρία και δύο τιμολογήσεις από την ελληνική επιχείρηση προς τη γερμανική και από τη γερμανική προς τη βουλγαρική.

Από πλευράς ΦΠΑ, για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχει προβλεφθεί απλουστευμένη διαδικασία (Οδηγία 92/11/ΕΟΚ, Άρθρο 15 του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ 1317/93), ώστε να μειώνεται το εμπορικό και το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων, που διενεργούν τέτοιες συναλλαγές. [...].

Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση είναι η συναλλαγή που μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ, εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη-μέλη, έκτων οποίων μπορεί ο ένας να είναι η ελληνική επιχείρηση που ενεργεί παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

Στην πράξη βέβαια πρόκειται για μία μόνο συναλλαγή με μια φυσική μεταφορά αγαθών αλλά με δύο τιμολογήσεις. Τέτοια περίπτωση είναι εάν π.χ. μια γαλλική επιχείρηση αγοράζει προϊόντα από ελληνική επιχείρηση, αλλά δίνει εντολή να σταλούν τα εμπορεύματα σε βουλγαρική επιχείρηση, που είναι εγκατεστημένη στην Βουλγαρία. [...].

Στις περιπτώσεις τριγωνικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων, που συμμετέχει και έλληνας υποκείμενος, προκειμένου να διασφαλίζεται φορολογικά, όσον αφορά το ΦΠΑ, θα πρέπει:

- Να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ. Να είναι δηλαδή εγγεγραμμένος στο VIES.
- Να επιβεβαιώνει ότι οι δύο άλλοι συναλλασσόμενοι έχουν ΑΦΜ/ΦΠΑ και έχουν εγγραφεί στο VIES της χώρας τους.
- Να διασφαλίζει ότι γίνεται φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα κράτος- μέλος στο άλλο.

- Να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ στοιχεία, αναγράφοντας σ' αυτά ότι πρόκειται για τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση.
- Να περιλαμβάνει τις συναλλαγές αυτές στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου.
- Να υποβάλλει τους σχετικούς τριμηνιαίους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες
- Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Αποστολής ή Άφιξης, μόνο στις περιπτώσεις που είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης.

[...]

Υπάρχουν όμως και τριγωνικές συναλλαγές οι οποίες δεν μπορεί να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές, αφού οι συναλλασσόμενοι δεν είναι υποκείμενοι εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά κράτη - μέλη.

Ενδέχεται π.χ. οι δύο από τους συναλλασσόμενους να είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος-μέλος ή κάποιος εκ των τριών να είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα κ.λπ.

Αυτό σημαίνει ότι δεν πραγματοποιείται τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή και κατά συνέπεια δεν υπάρχει απαλλαγή ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής. [...]

- Σε ορισμένες από αυτές τις τριγωνικές συναλλαγές θα πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο φορολογικού αντιπροσώπου είτε στο κράτος - μέλος άφιξης είτε στο κράτος - μέλος αποστολής των εμπορευμάτων.

Στην περιοδική δήλωση οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται κατά περίπτωση και πάντως όχι σαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. [...]».(Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος - ΦΠΑ Τα δύσκολα στην πράξη σελ 157, 165-166, 171- Αθήνα 2007).

Επειδή, «Τριγωνικές συναλλαγές μεταξύ δύο Κρατών - Μελών και Τρίτης χώρας

Σχετικά με τις τριγωνικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχει και πρόσωπο μη εγκατεστημένο στην ΕΕ, από την Φορολογική Διοίκηση (έγγραφο Υπουργείου Οικ/κών με αριθμό 1019133/2040/424/Α0014/22.4.1993) δόθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις:

Η τιμολόγηση από πρόσωπο μη εγκατεστημένο στην ΕΕ προς πρόσωπο εγκατεστημένο εντός της ΕΕ ή, αντίστροφα, χωρίς την πραγματική εισαγωγή ή εξαγωγή των αγαθών σε ή από κοινοτικό έδαφος, είναι δυνατή μόνο μετά τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου σε Κ - Μ της ΕΕ, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις.

Επομένως, στην τριγωνική πώληση, στην οποία παρεμβαίνει πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα και τα πωλούμενα αγαθά από ένα Κ - Μ αποστέλλονται σε άλλο Κ - Μ, έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

Α΄ Περίπτωση. Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται στο Κ - Μ αναχώρησης (πώλησης αγαθών).

Στην περίπτωση αυτή έχουμε:

α) Φορολογητέα παράδοση αγαθών εντός της χώρας αναχώρησης των αγαθών, από τον εγκατεστημένο εντός της χώρας αυτής πωλητή προς τον εγκατεστημένο εκτός της ΕΕ αγοραστή και με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ, που διαθέτει ο φορολογικός του αντιπρόσωπος στη χώρα εγκατάστασης του πωλητή.

β) Ενδοκοινοτική παράδοση του εγκατεστημένου εκτός της ΕΕ με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου προς τον αγοραστή του άλλου Κ - Μ η οποία απαλλάσσεται από το φόρο στη χώρα αναχώρησης, καθόσον αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση, φορολογητέα στο άλλο Κ - Μ της άφιξης των αγαθών.

Η ανωτέρω υπό σημείον α) αναφερόμενη πράξη εφόσον τόπος πραγματοποίησής της είναι η Ελλάδα, μπορεί ν' απαλλαγεί από το ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1167/2015](#) (προηγούμενα βάσει των ΑΥΟ [ΠΟΛ.1262/1993](#) και [ΠΟΛ.1104/1993](#)) διαφορετικά ο αναλογών ΦΠΑ μπορεί να επιστραφεί στον αγοραστή «εξαγωγέα» με τις ΑΥΟ [ΠΟΛ.1090/2012](#) & [ΠΟΛ.1067/2013](#).

Β΄ Περίπτωση. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται στο Κ - Μ προορισμού (άφιξης των αγαθών).

Στην περίπτωση που ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει οριστεί στο Κ - Μ άφιξης της αποστολής των αγαθών, λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

α) Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από το Κ - Μ προς το Κ - Μ άφιξης και η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος αυτό στο όνομα του εγκατεστημένου εκτός της ΕΕ προσώπου, με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου που αυτός διαθέτει στο Κ - Μ άφιξης των αγαθών.

β) Φορολογητέα παράδοση των αγαθών εντός του Κ - Μ άφιξης των αγαθών, από τον εγκατεστημένο εκτός της ΕΕ μέσω του φορολογικού του αντιπροσώπου προς τον τελικό αγοραστή που είναι εγκατεστημένος σ' αυτό το Κ - Μ.

Γ΄ Περίπτωση. Ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου σε άλλο Κ - Μ διαφορετικό εκείνων της αναχώρησης και άφιξης των αγαθών.

Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος εκτός της ΕΕ έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σε άλλο Κ - Μ διαφορετικό από τα Κ - Μ της αναχώρησης και της άφιξης των αγαθών, τότε εφαρμόζεται το απλοποιημένο καθεστώς φορολόγησης των τριγωνικών συναλλαγών, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

α) Ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ - Μ αναχώρησης των αγαθών προς το Κ - Μ εγκατάστασης του φορολογικού αντιπροσώπου, η οποία απαλλάσσεται τόσο στο Κ - Μ της αναχώρησης, όσο και στο Κ - Μ του φορολογικού αντιπροσώπου.

β) Πλασματική ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ - Μ του φορολογικού αντιπροσώπου προς το Κ - Μ άφιξης των αγαθών, η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο Κ - Μ άφιξης των αγαθών. Και στις δύο παραπάνω πράξεις συντάσσεται κατάσταση VIES, μέσω της οποίας ελέγχεται το κύκλωμα των πράξεων αυτών. (Φώτης Τσιατούρας, Φ.Π.Α. - Κωδικοποίηση

- Ερμηνεία - Εφαρμογή -Άρθρο 15 - Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών – Δ΄ Έκδοση- σελ 399-400)

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).

Περαιτέρω, όσον αφορά την **αρχή της φορολογικής ουδετερότητας**, που συνιστά έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η αρχή αυτή απαιτεί, οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά στον τομέα του ΦΠΑ, εκτός αν η διαφορετική αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικά (βλ., απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 55).

Επειδή, «κατά πάγια νομολογία, όταν ερμηνεύεται διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το γράμμα της αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 50, και της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans B?hler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 33). 44 ...Το καθεστώς αυτό βασίζεται στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, δηλαδή της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που καθιστά δυνατή τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών. Το εν λόγω καθεστώς αποσκοπεί στη σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των κρατών μελών (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψεις 22 και 23 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Com?rcio e Repara??o de Autom?veis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψεις 37 και 38). 45 Επομένως, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογούμενη στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (στο εξής: κράτος μέλος προορισμού) έχει ως συνέπεια ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη στο κράτος μέλος αναχώρησης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς (στο εξής: κράτος μέλος αναχώρησης). Ως εκ τούτου, στις διατάξεις σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση και την ενδοκοινοτική παράδοση πρέπει να αποδίδεται η ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 29, καθώς και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas, C-386/16,

EU:C:2017:599, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)». (ΔΕΚ C-414/2017 σκέψεις 40, 44 και 45).

Επειδή, «... ούτε η εκ μέρους του αποκτώντος λήψη έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων ούτε η καταχώριση του αποκτώντος στο σύστημα VIES συνιστούν ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ. Πρόκειται απλώς για τυπικές απαιτήσεις, οι οποίες δεν μπορούν να διακυβεύσουν το δικαίωμα του πωλητή σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ καθόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 60· της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 51, και της 20ής Οκτωβρίου 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 40). 33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διατάξεως στην οδηγία για τον ΦΠΑ όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προσκομίζουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης (βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Οκτωβρίου 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 27)». (Υπόθεση C-21/2016 σκέψεις 32-33).

Επειδή, «... η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να οδηγήσει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ αν τούτο έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η βέβαιη απόδειξη της πληρώσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 46)». (Υπόθεση C-24/2015, σκέψη 46).

Επειδή, «κατά το γράμμα του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της 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 αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. 30. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η απαλλαγή της παράδοσης αγαθού κατά την έννοια του άρθρου αυτού εφαρμόζεται μόνον εφόσον το δικαίωμα να

διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εφόσον ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εφόσον, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 31. Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που εμπίπτει στο άρθρο 138, παράγραφος 1 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική απόκτηση, όπως αυτή καθορίζεται στο άρθρο 20 της οδηγίας αυτής, οπότε οι δύο αυτές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπον που να τους αποδίδει την ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos κ.λπ.*, C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 34). 32. Πλην όμως, από το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι **μια απόκτηση μπορεί να χαρακτηριστεί ενδοκοινοτική απόκτηση μόνον εφόσον το αγαθό μεταφέρθηκε ή απεστάλη στον αποκτώντα**. 33. **Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αν το αγαθό που αποτελεί αντικείμενο της παράδοσης δεν μεταφέρεται ή δεν αποστέλλεται στον αποκτώντα, η απόκτηση από τον οποίο είναι συνακόλουθη της δεδομένης παράδοσης**. 42 Ωστόσο, από το γράμμα του άρθρου 20 και του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι ο τόπος όπου ο επιχειρηματίας διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν αποτελεί κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης.» (Υπόθεση **C-386/2016** σκέψεις 29, 30-33).

Επειδή, για να καθοριστεί αν μια παράδοση μπορεί να χαρακτηριστεί ως «ενδοκοινοτική παράδοση», πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση του αποκτώντος κατά τον χρόνο της κτήσεως του εν λόγω αγαθού, υπό την προϋπόθεση ότι η πρόθεση αυτή επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). (Υπόθεση [C-628/16](#), σκέψη 34).

Επειδή το κράτος μέλος αναχωρήσεως οφείλει, καταρχήν, να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής υπέρ του προμηθευτή αγαθών και να υποχρεώσει αυτόν να καταβάλει τον φόρο εκ των υστέρων ώστε να αποτραπεί το ενδεχόμενο να μην καταβληθεί καθόλου φόρος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας, ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή.

Επειδή συναφώς, ο μηχανισμός που δημιουργήσε το μεταβατικό καθεστώς φορολογήσεως των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών συνίσταται, αφενός, σε χορήγηση φοροαπαλλαγής, εκ μέρους του κράτους μέλους αναχωρήσεως, της παραδόσεως που συνεπάγεται αποστολή ή ενδοκοινοτική μεταφορά, συνδυαζόμενη με δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος και, αφετέρου, σε φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος αφίξεως. Ο μηχανισμός αυτός διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψεις 30 και 40).

Επειδή από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 138 παρ 1 της οδηγίας (ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις), 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 κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., απόφαση Twoh International, σκέψη 26).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για να τύχει φοροαπαλλαγής η προσφεύγουσα υποκείμενη στο ΦΠΑ εταιρία, θα έπρεπε να αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης σε άλλο κράτος - μέλος (Ολλανδία) και ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος στο οποίο στάλθηκαν τα αγαθά και κατά συνέπεια δε οφείλεται φόρος στην Ελλάδα. Συνεπώς υπόχρεη για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην παράδοση από την Ελλάδα, θα ήταν η λήπτρια ελβετική επιχείρηση που διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ολλανδία, όπου και θα έπρεπε να δηλωθεί η απόκτηση, η δε ενεργούσα την παράδοση υποκείμενη στο ΦΠΑ προσφεύγουσα εταιρία θα έπρεπε να συμπεριλάβει τις παραδόσεις αυτές στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες V.I.E.S, των μηνών Δεκεμβρίου 2018 και Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2019, αντίστοιχα. Περαιτέρω, η πρώτη αγοράστρια ελβετική εταιρία, η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ολλανδία, θα έπρεπε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου, να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών που απεστάλησαν από την προσφεύγουσα στο έτερο κράτος μέλος (Ολλανδία) και περαιτέρω, να διενεργήσει φορολογητέα παράδοση, (εσωτερική παράδοση) των αγαθών προς την τελική αγοράστρια Ολλανδική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη σ' αυτό το Κ – Μ (Ολλανδία).

Επειδή, ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές, εκτός από την υποχρέωση της υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ έχει και ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 36 του ΚΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο που

πραγματοποιεί απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών (άρθρο 28), επιπλέον των υποχρεώσεων που αναφέρονται στο άρθρο 38, υποχρεούται:

α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 15,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα, εν προκειμένω «NL», που ισχύει για την Ολλανδία και

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα.

Επειδή η αποκτώσα ελβετική εταιρία, δεν έχει έδρα, στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού και δεδομένου του ότι ήταν εγγεγραμμένη στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας από το έτος 1993, καθώς ήταν κάτοχος έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου του φόρου προστιθεμένης αξίας στο κράτος μέλος προορισμού (Ολλανδία), εντούτοις δεν αναφέρεται ο φορολογικός αντιπρόσωπος με το ολλανδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα με λήπτρια την εν λόγω ελβετική εταιρία, χωρίς η προσφεύγουσα να προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι επί της ουσίας προϋποθέσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ, ως ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επειδή ο όρος «τριγωνικές συναλλαγές» χρησιμοποιείται για να περιγράψει μια αλυσίδα διαδοχικών παραδόσεων, στην οποία εμπλέκονται τρία μέρη και τα αγαθά αντί να μεταφέρονται από το ένα μέρος στο επόμενο, μεταφέρονται απευθείας από το πρώτο μέρος, στο τελευταίο της αλυσίδας. Για να θεωρηθεί μια συναλλαγή ως τριγωνική, πρέπει και τα τρία μέρη να είναι πρόσωπα εγγεγραμμένα στα Μητρώα ΦΠΑ σε τρία Κράτη Μέλη και επιπλέον, να προβούν απαραίτητως στις απαιτούμενες δηλωτικές τους υποχρεώσεις, προκειμένου να θεμελιωθεί, κατά περίπτωση, η απαλλαγή του φόρου από το K-M αποστολής και κατά συνέπεια, ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, στο K-M άφιξης των αγαθών.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν μπορεί να στηριχθεί, δυνάμει της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, μόνο στο γεγονός, ότι η αγοράστρια ελβετική εταιρία διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ολλανδία και στα μεταφορικά έγγραφα, που προσκόμισε με τελικό αποδέκτη άλλη Ολλανδική εταιρία, προκειμένου να προβάλει δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ, καθώς δεν προέκυψε τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση και δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω συναλλαγές αντιμετωπίστηκαν ως ενδοκοινοτικές από την ίδια, συμπεριλαμβάνοντας την αξία των

εν λόγω συναλλαγών στον κωδ 342 «Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις» στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, των μηνών Δεκεμβρίου 2018 και Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2019 και στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων, αντίστοιχα.

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

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της υποχρέωσης του Δημοσίου έντοκης επιστροφής του προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του άρθρου του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013, (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με θέμα (Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, στα άρθρα 2 και 3 ορίζεται ότι: «Άρθρο 2 Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο

ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΚΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Άρθρο 3 Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΚΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και εντεύθεν, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το αίτημα της προσφεύγουσας περί εντόκου επιστροφής του προκύψαντος πιστωτικού υπόλοιπου κρίνεται αβάσιμο για τους ακόλουθους λόγους:

- Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ προς τη Φορολογική Αρχή κατά την 16/04/2019 (RUN 115), ωστόσο με την με αριθμό πρωτ...../2019 Απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, εξαιρέθηκε από την άμεση επιστροφή ΦΠΑ και περαιτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή, για τη διενέργεια Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/02/2018-28/02/2019.
- Κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./2019 αίτηση παράτασης στη Φορολογική αρχή, με την οποία αιτούνταν ολιγοήμερη παράταση για προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων, λόγω του ότι ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης της τυγχάνει κάτοικος εξωτερικού, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Φορολογική Αρχή, στα πλαίσια των αρχών της χρηστής Διοίκησης και της καλής της πίστης, έναντι του διοικουμένου.
- Περαιτέρω, ο έλεγχος ολοκληρώθηκε και συντάχθηκε η από 12/08/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα κατά την 14/08/2019. Συνακόλουθα εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 Απόφαση Επιστροφής από τον Προϊστάμενο της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για επιστροφή

ΦΠΑ ποσού ύψους 1.752.885,01 € και η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση ατομικού φύλλου έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.), κατά την 19/08/2019 και αφού προέβη σε συμψηφισμό με χρέη της προσφεύγουσας, της επιστράφηκε ποσό ύψους 1.472.829,00 €.

Στην υπό κρίση περίπτωση, η ολοκλήρωση του ελέγχου με την σύνταξη των εκθέσεων και την έκδοση των πράξεων (12-08-2019), οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα, και την έκδοση του ατομικού φύλλου έκπτωσης πραγματοποιήθηκαν εντός του προβλεπόμενου χρονικού ορίου και η καθυστέρηση του ενός μηνός, οφείλεται στο αίτημα παράτασης που υπέβαλε η ίδια η προσφεύγουσα, στη φορολογική αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **06-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**

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

Φ.Π.Α.

Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2018-30/04/2018

Πιστωτικό υπόλοιπο	572.509,15 €
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	572.509,15 €

Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2018-28/02/2019

Πιστωτικό υπόλοιπο	1.752.885,01 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	1.752.885,01 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.