



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 06/03/2020

Αριθμός απόφασης: 463

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 ...-...-**2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διακριτικό τίτλο «...», νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό .../...**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας 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 ...-...-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ... και διακριτικό τίτλο «...», 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. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή της προσφεύγουσας επιχείρησης, από 41.031,49 €, (βάσει δήλωσης), σε 19.276,62 €, βάσει ελέγχου και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 31.349,32 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 15.674,66 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 47.023,98 €

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από .../2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, 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. .../...2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. .../...2018 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, ύψους 41.031,49 €, λόγω της πραγματοποίησης πράξεων του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (ενδοκοινοτικών παραδόσεων και πωλήσεων με Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής από το ΦΠΑ).

Από τη φορολογική αρχή λήφθηκε υπόψη το με α/α ... RUN (ή άλλως .../RUN), Δελτίο Πληροφοριών, της Δ/σης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση φερόταν να είχε πραγματοποιήσει κατά το φορολογικό έτος 2017, ύποπτες ενδοκοινοτικές παραδόσεις στη Σλοβακία.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα φέρεται να πούλησε υφάσματα με τα υπ' αριθ. .../...2017 και .../...2017 INVOICES καθαρής αξίας 121.048,02 € και 100.219,42 € αντίστοιχα, στη σλοβάκικη εταιρία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ SK....

Όμως από τον έλεγχο των παραστατικών διακίνησης και συγκεκριμένα των από ...2017 και ...2017 φορτωτικών (CMR), εκδόσεως της πολωνικής μεταφορικής εταιρείας με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. PL ..., τα αγαθά, και στις δύο περιπτώσεις, φέρεται να στάλθηκαν σε αποθήκες εταιρίας στην Τσεχία, ενώ στα CMR, στο πεδίο της παραλαβής έχει τεθεί η σφραγίδα της σλοβάκικης εταιρείας.

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε, ότι τα εμπορεύματα στάλθηκαν κατ' εντολή του Σλοβάκου πελάτη και παραλήφθηκαν από τσέχικη εταιρεία στις εγκαταστάσεις της στην Τσεχία.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 και τους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999, έκρινε ότι οι ως άνω συναλλαγές της προσφεύγουσας δεν αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, διότι δεν αποδεικνύεται η πραγματική μεταφορά των αγαθών προς επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας και καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο εκροών και επαναπροσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή της φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, όπως διαμορφώνεται ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	404.121,69	625.389,14
Αξία φορολογητέων εισροών	568.600,84	568.600,84
Φόρος εκροών	96.989,20	150.093,39
Υπόλοιπο φόρου εισροών	138.020,69	138.020,69
Πιστωτικό υπόλοιπο	41.031,49	19.276,62
Χρεωστικό υπόλοιπο		31.349,32
Πρόστιμο του αρ. 58 ^Α ΚΦΔ		15.674,66
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		47.023,98
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	41.031,49	19.276,62

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2019** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Πλημμελής αιτιολογία. Στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής ως προς την κρίση της ότι τα πωληθέντα εμπορεύματα δεν μεταφέρθηκαν ποτέ στη σλοβακική εταιρία: **α)** Τα εμπορεύματα τα παρέλαβε στην Τσεχία η αγοράστρια σλοβακική εταιρία, στοιχείο που δεν αμφισβητείται στην προσβαλλόμενη έκθεση, και μάλιστα έχει τεθεί επί των σχετικών CMR η σφραγίδα της στην θέση του παραλήπτη. Το μοναδικό επιλήψιμο που βρίσκει η έκθεση είναι ότι στις έγγραφες εξηγήσεις της η προσφεύγουσα αναφέρει ότι τα εμπορεύματα τα παρέλαβε η τσεχική εταιρία «...». Πλην, όμως, αυτό έγινε από εκ παραδρομής λάθος του δικηγόρου που συνέταξε τις έγγραφες εξηγήσεις, ο οποίος μπέρδεψε το ότι η αγοράστρια παρέλαβε στην Τσεχία τα εμπορεύματα και θεώρησε τον τόπο παράδοσης ως πρόσωπο παραλαβής των εμπορευμάτων. Συνεπώς, το ότι η έκθεση στηρίζει την αιτιολογία της σε

ένα τέτοιο γεγονός καταδεικνύει το πλήρες αβάσιμό της και την πλημμελή αιτιολογία της.

β) Αναφορικά με την πληρωμή της μεταφορικής εταιρίας με μετρητά επισημαίνεται ότι στην πράξη συνηθίζεται να καταβάλλονται τα χρήματα εις χείρας του οδηγού του φορτηγού που διενεργεί την μεταφορά και αυτός να τα καταβάλλει εν συνεχεία στην εταιρία. Έτσι συνέβη και στην υπό κρίση περίπτωση. **γ)** Το ότι στα παραστατικά που εξέδωσε η πολωνική μεταφορική δεν αναγράφονται τα εμπορεύματα που παρέλαβε από την προσφεύγουσα κατά το είδος τους και την ποσότητά τους, οφείλεται στο ότι είναι αδιανόητο στο σχετικό CMR ή στην εν συνεχεία τιμολόγηση στην Πολωνία να τεθεί επί του παραστατικού το πλήρες περιεχόμενο του τιμολογίου, καθώς το μεταφορικό της όχημα διέρχεται από δέκα χώρες ώσπου να φτάσει στην Πολωνία, φορτώνοντας και εκφορτώνοντας σε κάθε χώρα εμπορεύματα (έως και 100 φορτοεκφορτώσεις). **δ)** Η σλοβακική εταιρία επιβαρύνθηκε τελικώς για τα μεταφορικά έξοδα, η οποία έκανε και την επιλογή της μεταφορικής εταιρίας. Απλώς την μεταφορική την αποπλήρωσε η προσφεύγουσα, εφόσον η τιμολόγηση έγινε στο όνομά της. **ε)** Το ότι η σλοβακική εταιρία φέρεται να μην έχει έδρα ή το ότι ο νόμιμος εκπρόσωπός της είναι πρόσωπο που διαχειρίζεται πολλές εταιρίες για να εξαπατά το σλοβακικό ή λετονικό ή τσεχικό κ.λπ. Δημόσιο, είναι αδύνατον να το γνωρίζει η προσφεύγουσα. Ο νόμιμος εκπρόσωπός της γνώρισε τον εκπρόσωπο της σλοβακικής εταιρίας μέσω του ιδιοκτήτη της τουρκικής προμηθεύτριας εταιρίας «...», μεγάλης και φερέγγυας επιχείρησης, ο οποίος και εγγυήθηκε την συναλλαγή. Μάλιστα η τουρκική εταιρία κατέβαλε στην προσφεύγουσα το ποσό των 89.920,00 €, για λογαριασμό της σλοβακικής αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. Η προσφεύγουσα απέστειλε στην σλοβακική εταιρία τα εμπορεύματα, απλά όχι στην Σλοβακία αλλά στην Τσεχία στην οδό Συνεπώς, από όλα τα στοιχεία προκύπτει η φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στην Τσεχία και η λήψη τους από την σλοβακική εταιρία. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει τα δύο τιμολόγια, τα σχετικά CMR, τα τιμολόγια της πολωνικής εταιρίας, την καταβολή του ποσού των 89.920,00 € την ...2019 από την τουρκική εταιρία ... στην προσφεύγουσα, μέσω της ... Bank, επιστολές της αγοράστριας σλοβακικής εταιρίας για αδυναμία πληρωμής, τιμολόγια αγοράς κλπ (σχετικά 14).

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό 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, 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.

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 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) [...] ».

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 1201/29-10-1999** με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ.

1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 Δ.Ο.Υ. όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο το οποίο κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό

λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, [...]

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. [...]

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 Α.Φ.Μ. των αγοραστών και εφόσον κρίνεται σκόπιμο θα αποστέλλεται ερώτημα στη διεύθυνση Φ.Π.Α. - 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 η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης 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...».

Το άρθρο 17 παρ 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του με προορισμό άλλο κράτος μέλος. Νοείται ως "μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος" κάθε αποστολή ή μεταφορά κινητού ενσώματου αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το αγαθό, αλλά εντός της Κοινότητας, για τις ανάγκες της επιχείρησής του».

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.».

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 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 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».

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

μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

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, 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 εμπεριστατωμένα 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».

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, ιδιαιτέρως 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, τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση είναι η συναλλαγή που μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ, εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη-μέλη, εκ των 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. [...].(Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος - ΦΠΑ Τα δύσκολα στην πράξη σελ 157, 165-166- Αθήνα 2007).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «...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). (ΔΕΚ C-414/2017 σκέψη 45). **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... 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.** (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32). ..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 C-273/11, σκέψη 36, C-492/13, σκέψη 27)».(**Υπόθεση C-21/2016** σκέψη 33). ...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., αποφάσεις C-146/05, σκέψη 31, και C-587/10, σκέψη 46)». (Υπόθεση **C-24/2015**, σκέψη 46). **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** (Υπόθεση **C-628/16**, σκέψη 34).

Περαιτέρω, ο μηχανισμός που δημιούργησε το μεταβατικό καθεστώς φορολογήσεως των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών συνίσταται, αφενός, σε χορήγηση φοροαπαλλαγής, εκ μέρους του κράτους μέλους αναχώρησης, 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., C-245/04, σκέψεις 30 και 40).

Επειδή συνεπώς, προκειμένου οι συγκεκριμένες 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 C-184/2005, σκέψη 26).

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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα πωληθέντα εμπορεύματα τα παρέλαβε στην Τσεχία η αγοράστρια σλοβακική εταιρία, την οποία επιβάρυναν τα μεταφορικά έξοδα, παρόλο που η εξόφληση τους πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα.

Επειδή βάσει του με αρ. πρωτ. .../...2018 (αρ. εισερχ. Δ.Ο.Υ.), δελτίου πληροφοριών (run 95) της Δ/νσης Ελέγχων, της ΑΑΔΕ, η προσφεύγουσα φέρεται να πραγματοποιήσει ύποπτες συναλλαγές που αφορούν σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις, στην αγοράστρια σλοβακική επιχείρηση «...» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. SK ..., κατά το έτος 2017.

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. .../...2019 ΕΜΠ έγγραφο προς την Δ/νη Ελέγχων Τμήμα ΣΤ΄ Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών, Τομέα ΦΠΑ, με αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις σλοβακικές αρχές σχετικά με την φερόμενη ως αγοράστρια σλοβακική επιχ/ση με την επωνυμία «...» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. SK

Με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο της η ανωτέρω Δ/νη, κοινοποίησε στην ελεγκτική αρχή την απάντηση της σλοβακικής φορολογικής διοίκησης, με τις ακόλουθες πληροφορίες:

- ❖ Η ως άνω εταιρία έκανε παύση της δραστηριότητας της κατά την 30/04/2018.
- ❖ Επρόκειτο για Ε.Π.Ε.
- ❖ Η πραγματική κύρια δραστηριότητα της ήταν η διαμεσολάβηση στον τομέα του εμπορίου.
- ❖ Διευθυντής της εν λόγω σλοβακικής επιχείρησης ήταν ο
- ❖ Δεν υπάρχει έδρα της επιχείρησης που να βρίσκεται στη δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας «...» ούτε υπάρχει ταχυδρομική θυρίδα. Μετά από έρευνα του Ποινικού Γραφείου της φορολογικής διοίκησης διαπιστώθηκε ότι, ο καταστατικός αντιπρόσωπος και συνεργάτης της εν λόγω εταιρείας κ. ..., με διεύθυνση κατοικίας ..., είναι πιθανότατα εικονικό πρόσωπο. Από περαιτέρω έρευνα, από τις αρχές της ..., διαπιστώθηκε ότι το

άτομο αυτό είναι καταστατικός αντιπρόσωπος και ιδιοκτήτης αρκετών εταιρειών στα κράτη μέλη. Το εν λόγω πρόσωπο είναι κάτοχος αρκετών διαβατηρίων και δεν κατέστη δυνατόν να έρθουν σε επαφή μαζί του.

- ❖ Η σλοβακική φορολογική διοίκηση δεν έχει στη διάθεσή της τα λογιστικά αρχεία της εν λόγω επιχείρησης για την περίοδο του Αυγούστου του 2017.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. .../...2019 έγγραφο προς την Δ/ση Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα ΦΠΑ, με αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις Πολωνικές αρχές σχετικά με την φερόμενη ως μεταφορέα πολωνική επιχ/ση με την επωνυμία «...» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. PL Με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο της η ανωτέρω Δ/ση, κοινοποίησε στην ελεγκτική αρχή την σχετική απάντηση της φορολογικής διοίκησης, με τις ακόλουθες πληροφορίες:

- ❖ Για την ως άνω μεταφορική εταιρία έγινε απενεργοποίηση του αριθμού ΦΠΑ κατά την 15/05/2019.
- ❖ Πρόκειται για Ε.Π.Ε.
- ❖ Η πραγματική κύρια δραστηριότητα της είναι οι οδικές μεταφορές φορτίων.
- ❖ Διευθυντής της εν λόγω πολωνικής επιχείρησης είναι ο ... - αντιπρόσωπος και συνεργάτης από τις 02.11.2015.
- ❖ Ο ΑΦΜ/ΦΠΑ της εν λόγω μεταφορικής εταιρίας απενεργοποιήθηκε από τη βάση δεδομένων VIES από τις πολωνικές αρχές στις 15 Μαΐου 2019, λόγω μη υποβολής δηλώσεων.
- ❖ Από την εγγραφή, της για σκοπούς ΦΠΑ, η ως άνω πολωνική εταιρία δεν έχει υποβάλει κανένα ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Η τελευταία της δήλωση ΦΠΑ υποβλήθηκε για την περίοδο Ιουνίου 2018.
- ❖ Στην δήλωση ΦΠΑ του Αυγούστου του 2017, δεν δήλωσε καμία λήψη υπηρεσιών.
- ❖ Τέλος η δηλωθείσα διεύθυνση της εν λόγω πολωνικής επιχείρησης είναι η διεύθυνση ενός εικονικού γραφείου.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά τις εν λόγω συναλλαγές δεν προέβη σε επιβεβαίωση ότι και οι δύο συναλλασσόμενες επιχειρήσεις έχουν ΑΦΜ/ΦΠΑ και έχουν εγγραφεί στο VIES της χώρας τους, ειδικότερα ότι η αγοράστρια επιχείρηση «...», διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ τόσο στην Σλοβακία, όσο και στην Τσεχία, όπου μεταφέρθηκαν τελικά τα αγαθά και ότι είχε εγγραφεί στο VIES και των δύο χωρών. Περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε intrastat για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων στην Τσεχία, τα οποία όπως ισχυρίζεται έστειλε κατ' εντολή της σλοβακικής επιχείρησης «...» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. SK

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για να τύχει φοροαπαλλαγής η προσφεύγουσα υποκείμενη στο ΦΠΑ εταιρία, θα έπρεπε να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα σε άλλο κράτος - μέλος μεταφέρθηκαν στην Τσεχία σε εταιρία που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος, όπου και η απόκτηση φορολογήθηκε (με χρεοπίστωση) και κατά συνέπεια δε οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Επειδή περαιτέρω η διεύθυνση της πολωνικής μεταφορικής επιχείρησης με την επωνυμία «...» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. PL ... είναι η διεύθυνση ενός εικονικού γραφείου. Από τον έλεγχο δε των από ...2017 και ...2017 CMR, έκδοσης της ως άνω πολωνικής μεταφορικής εταιρείας, φέρεται ότι τα αγαθά και στις δύο περιπτώσεις στάλθηκαν στην Τσεχία. Επιπροσθέτως, στα εν λόγω CMR, στο πεδίο της παραλαβής, πέραν της μονογραφής του «παραλαβόντος», έχει τεθεί η σφραγίδα της σλοβακικής εταιρείας «...» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. SK Από τον έλεγχο των invoices (Τ.Π.Υ.) που εξέδωσε η πολωνική μεταφορική εταιρία προς την προσφεύγουσα, τον τρόπο εξόφλησης αυτών και από τις αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές, προκύπτει ότι η πολωνική μεταφορική εταιρία εξέδωσε τα υπ' αριθ. ...2017/...2017 και ...2017/...2017 Τ.Π.Υ., αξίας 1.650,00 € έκαστο, τα οποία εξοφλήθηκαν με μετρητά στις ...2017 και ...2017 αντίστοιχα, (ημερομηνίες προγενέστερες των αποστολών των αγαθών), κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Ακόμη στα εν λόγω παραστατικά δεν αναγράφεται κάποιο στοιχείο το οποίο να τα συνδέει με τις επίμαχες μεταφορές. Περαιτέρω, οι εν λόγω συναλλαγές δεν δηλώνονται στον σχετικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών της προσφεύγουσας και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στο υποσύστημα VIES, δεν δηλώνονται ως ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών ούτε από την πολωνική αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Στα ερωτήματα που τέθηκαν από τον έλεγχο και αφορούν στο πρόσωπο στο οποίο έγινε η πληρωμή, τον τρόπο που η προσφεύγουσα ήρθε η σε επαφή με τη συγκεκριμένη μεταφορική εταιρεία, με ποιον επικοινωνήσε και ανέθεσε τις συγκεκριμένες μεταφορές, γιατί δεν τις δήλωσε στον σχετικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα και αν υπάρχει οποιοδήποτε στοιχείο που να συνδέει τα Τ.Π.Υ. μεταφοράς με τις συγκεκριμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν δόθηκαν οι σχετικές απαντήσεις, ούτε και τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο.

Συνακόλουθα, με την ηλεκτρονική αλληλογραφία που είχε η προσφεύγουσα με την σλοβακική και την πολωνική (μεταφορική) εταιρεία κατά το χρονικό διάστημα από το Νοέμβριο του 2018 έως τον Ιανουάριο του 2019 και τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου, αλλά και τις σχετικές διευκρινίσεις της, δεν αποδείχθηκε ότι τα εμπορεύματα στάλθηκαν κατ' εντολή του Σλοβάκου πελάτη και ότι παραλήφθηκαν από την σλοβακική επιχείρηση «...» ή από υποκατάστημα της, που να δηλώνει ενδοκοινοτικές συναλλαγές και να διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Τσεχία.

Επειδή, από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η αποκτώσα σλοβακική εταιρία έχει έδρα ή υποκατάστημα, στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού που είναι η Τσεχία, ούτε ότι ήταν εγγεγραμμένη στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας

(vies) ως κάτοχος έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου του φόρου προστιθεμένης αξίας στο εν λόγω κράτος μέλος προορισμού.

Επειδή, κατά δήλωσή της προσφεύγουσας, η γνωριμία με τον κ. ..., αντιπρόσωπο της σλοβάκινης εταιρείας, η σύναψη συμφωνίας και η παραγγελία, πραγματοποιήθηκαν στην έδρα της τούρκικης εταιρείας «...», με τον ιδιοκτήτη της οποίας ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας διατηρεί φιλικές σχέσεις και ο οποίος εγγυήθηκε για την εξόφληση των συναλλαγών. Η μοναδική καταβολή στην προσφεύγουσα, ύψους 89.920,00 €, έγινε από την εν λόγω τούρκικη εταιρεία στις .../2018, χρονικό διάστημα πλέον του ενός έτους από την πώληση των αγαθών, μετά τη διακοπή δραστηριότητας της σλοβακικής εταιρείας και μετά την έναρξη του ελέγχου, με την αιτιολογία ότι η εν λόγω τουρκική εταιρεία είναι πελάτης της σλοβακικής και στο πλαίσιο εξόφλησης του υπολοίπου της προς αυτήν, μετέφερε απευθείας τα χρήματα σε λογαριασμό της προσφεύγουσας. Ωστόσο, την ίδια ημέρα της κατάθεσης των χρημάτων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, αυτή προέβη σε μεταφορά τους στο λογαριασμό της τουρκικής προμηθεύτριας εταιρείας της «...», ενώ το υπόλοιπο ποσό του λογαριασμού παραμένει ανεξόφλητο.

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε σχετική σύμβαση συναφθείσα με την αγοράστρια σλοβακική επιχείρηση, κατά τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, όπου να αναγράφονται και να αποδεικνύονται, οι όροι και οι προϋποθέσεις των συναλλαγών καθώς και ο τρόπος της τελικής παράδοσης των αγαθών.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Πιστωτικό υπόλοιπο	19.276,62 €
--------------------	--------------------

Χρεωστικό υπόλοιπο	31.349,32 €
Πρόστιμο του αρ. 58 ^Α του Ν. 4174/2013	15.674,66 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	47.023,98 €
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	19.276,62 €

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.