



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 09/11/2020

Αριθμός απόφασης: **1688**

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»,

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-06-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** και με διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό **.../01-06-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/01/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων 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. Τρικάλων, 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 19-06-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – Α.Φ.Μ. και με 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./01-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/01/2020, μειώθηκε το προς έκπτωση μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο από ποσό 466.745,12 € (βάσει δήλωσης), σε 277.679,90 € (βάσει ελέγχου), λόγω της μη αναγνώρισης στην προσφεύγουσα ενδοκοινοτικών παραδόσεων ύψους 1.433.837,90 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από 01/06/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/01/2020, με βάση τα άρθρα 11, 28 και 34 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 131/06-03-2020 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ./26-02-2020 (..RUN) αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/01/2020, με την οποία αιτήθηκε ποσό επιστροφής ύψους 285.000,00 €, προερχόμενο από τη διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων και εξαγωγών σε τρίτες χώρες.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή, με βάση τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και των στοιχείων) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/01/2020:

- Ως προς την ενδοκοινοτική της απόκτηση, αξίας 20.510,00 €, από την κυπριακή εταιρία «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ CY.....δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών που απέκτησε από κ-μ της Ένωσης προς αυτή, διότι το προσκομισθέν CMR δεν περιλαμβάνει τα απαραίτητα στοιχεία που να το συσχετίζουν με τη μεταφορά των αγαθών, για την οποία εκδόθηκε, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1201/1999.
- Σε πλήθος περιπτώσεων, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ουσιώδη, βασικά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999, η φυσική μεταφορά των πωληθέντων αγαθών συνολικής αξίας 1.454.347.90 € από την Ελλάδα στο έδαφος κ-μ της Ε.Ε., προκειμένου οι εν λόγω συναλλαγές να λογιστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΝΑ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΟΥΝ ΤΗ ΦΥΣΙΚΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΣΤΟ ΕΔΑΦΟΣ Κ-Μ ΤΗΣ Ε.Ε. ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΤΟΥΣ		ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ
ΠΕΛΑΤΗΣ -- GERMANY		1.454.347,90
ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ -	31.933,46	
ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ-.....	695.266,03	
ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ-..... LOGISTICS	724.678,81	
ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – - GREECE	2.469,60	
Σ ΥΝΟΛΟ		1.454.347,90

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή συμπέρανε ότι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην υπό κρίση περίοδο ύψους 1.454.347,90 €, αποτελούν φορολογητέες πράξεις (εκροές) διενεργηθείσες στο εσωτερικό της χώρας και ως εκ τούτου υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου προστιθεμένης αξίας 13%, σύμφωνα με τον ν.2859/2000, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-06-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Νομικώς πλημμελής και άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω εσφαλμένης εφαρμογής κείμενων νομικών διατάξεων και πλημμελούς αιτιολογίας.

Μη νόμιμη, ανατιολόγητη, αυθαίρετη και ουσιαστικά αναπόδεικτη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εσωτερικών και όχι ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Υπάρχουν όλα τα έγγραφα και τα αποδεικτικά στοιχεία (τα οποία συνυποβάλλονται στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής) από τα οποία συνάγεται ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας των συναλλαγών, ήτοι υπάρχει εγγραφή και επαλήθευση στο σύστημα VIES, υπάρχει δήλωση ότι τα αγαθά αναχώρησαν και μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα και παραδόθηκαν σε άλλο κ-μ. Επίσης έγινε αποπληρωμή των αγαθών μέσω τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς υφίστανται όλες οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για την απόδειξη των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Όλες οι συναλλαγές δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε. Ειδικότερα:

Ως προς την ενδοκοινοτική απόκτηση:

Η προσφεύγουσα αγόρασε από την κυπριακή εταιρεία «.....»-ΑΦΜ/ΦΠΑ CY.....αντλίες, οι οποίες της απεστάλησαν, κατόπιν σχετικής εντολής, από την ολλανδική εταιρεία «.....». Η εν λόγω συναλλαγή δηλώθηκε τόσο από την προσφεύγουσα, όσο και από την προμηθεύτρια εταιρία στο σύστημα VIES και εξοφλήθηκε νόμιμα, όπως αποδέχεται και η φορολογική αρχή. Συνεπώς αποδεικνύεται η αυθεντικότητα της εν λόγω συναλλαγής, η ταύτιση με τον προμηθευτή και ο ενδοκοινοτικός της χαρακτήρας ως ενδοκοινοτικής απόκτησης. (Συνυποβάλλονται τα CMR και τα σχετικά στοιχεία).

Ως προς την ενδοκοινοτικές παραδόσεις:

❖ α. Παραλήπτης «.....»

Οι συγκεκριμένες παραγγελίες παραδίδονται στην εταιρεία logistics «.....» στο Zeebrugge του Βελγίου. Συνυποβάλλονται τα τιμολόγια για τα έξοδα μεταφοράς καθώς και τα σχετικά CMR με τα οποία η μεταφορική εταιρεία «.....» πραγματοποίησε τη μεταφορά των παλετών της προσφεύγουσας εκτός Ελλάδος και αποδεικτικά παράδοσης της μεταφορικής εταιρείας στην αγοράστρια επιχείρηση. Στα συγκεκριμένα CMR συμπεριλαμβάνονται και παλέτες άλλων εταιρειών και για το λόγο αυτό έχει επισυναφτεί και το σχετικό στοιχείο φόρτωσης της παραγγελίας, η οποία λαμβάνει μοναδικό κωδικό (REFERENZ). Η μεταφορική εταιρεία «.....» διαβίβασε επίσημα στην προσφεύγουσα, υπογεγραμμένο και σφραγισμένο έγγραφο «EXPORT PROOF OF DELIVERY OF GOODS FOR TAX CONFIRMATION» (ήτοι αποδεικτικό έγγραφο εξαγωγής των προϊόντων, το οποίο συνυποβάλλεται). Στο συγκεκριμένο έγγραφο, αναφέρονται όλες οι παλέτες που εξήχθησαν και παραδόθηκαν από την, στο οποίο η προσφεύγουσα έχει σημειώσει τα δικά της τιμολόγια εκδοθέντα προς την εταιρία «.....» με τα αντίστοιχα REFERENZ, ενώ συνυποβάλλει και το τιμολόγιο της εταιρείας «.....» για κάθε παράδοση των προϊόντων της, όπου επίσης αναγράφονται τα REFERENZ numbers, καθώς και σχετική βεβαίωση. Τα εμπορεύματα τα οποία αναφέρονται στη βεβαίωση συμφωνούν απόλυτα με τα ανωτέρω και προκύπτει η πλήρης ακολουθία και απόδειξη των συναλλαγών ήτοι η παράδοση και παραλαβή στο εξωτερικό, στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής συναλλαγής. Η συμφωνία μεταξύ της προσφεύγουσας και του εν λόγω πελάτη της είναι πως τα εμπορεύματα παραλαμβάνονται από την έδρα της με αποκλειστικά δική του ευθύνη μεταφοράς τους στον τελικό προορισμό. Ο πελάτης δε, χρησιμοποίησε για την μεταφορά των προϊόντων και την εταιρία «..... LOGISTICS» - ΑΦΜ, που εξέδωσε δικά της CMR, σύμφωνα με τα οποία τα εμπορεύματα παραδόθηκαν στην εταιρεία logistics «.....» στο Zeebrugge του Βελγίου και μετέπειτα οδικώς μεταφέρθηκαν στη Μεγάλη Βρετανία. (Εξ ου και η αναφορά του συγκεκριμένου προορισμού στα τιμολόγια και τα δελτία αποστολής που εξέδωσε η προσφεύγουσα). Η εταιρεία «..... LOGISTICS» ΑΦΜ απέστειλε στην προσφεύγουσα, κατόπιν αιτήσεώς της, τα εν λόγω CMR χωρίς, όμως υπογραφή του τελικού παραλήπτη,

παρά τις συνεχείς πιέσεις εκ μέρους της. Σε αυτά δεν αναγράφονται δελτία αποστολής της προσφεύγουσας, καθώς ως εταιρεία logistics, συγκεντρώνει παλέτες διαφόρων εταιρειών τις οποίες ενώνει σε μία νέα αποστολή, εκδίδει νέο δικό της δελτίο αποστολής και με το σχετικό CMR πραγματοποιεί την εξαγωγή. Οι συγκεκριμένες παραδόσεις μπορούν να επαληθευθούν από την εταιρεία «..... LOGISTICS» αλλά και από όλες τις εταιρίες, όπως όφειλε να πράξει και η Διοίκηση, αν είχε οποιαδήποτε αμφιβολία, όπως άλλωστε το αιτήθηκε και η προσφεύγουσα στο πλαίσιο των απόψεων που υπέβαλε. Σημειώνεται ότι ο τρόπος μεταφοράς καθώς και οι μεταφορικές εταιρίες σε κάθε περίπτωση είναι επιλογή του πελάτη της. Αναφορικά με την επισήμανση στην έκθεση ελέγχου ότι δεν αναγράφεται η προσφεύγουσα αλλά η εταιρεία «.....», προσκόμισε βεβαιώσεις των εταιρειών «.....» ΑΦΜ/ΦΠΑ DE και «.....» ότι τα συγκεκριμένα τιμολόγια αφορούν παραγγελίες της εταιρείας «.....» ΑΦΜ/ΦΠΑ DE για λογαριασμό της εταιρείας «.....» με πλήρη αναφορά και ταύτιση παραγγελιών και των προϊόντων και με την παραδοχή ότι τα προϊόντα παραδόθηκαν στο εξωτερικό σε κ-μ της ΕΕ. Επίσης οι εταιρείες «.....» και «.....» έχουν καταθέσει επίσημη βεβαίωση ότι έχουν παραλάβει τα εν λόγω εμπορεύματα από την έδρα της προσφεύγουσας και τα μετέφεραν σε άλλο κ-μ. Ως προς την παρατήρηση του ελέγχου ότι ενώ αναγράφεται η Αγγλία ως χώρα προορισμού, τελικά τα εμπορεύματα παραδόθηκαν στο Βέλγιο, τούτο για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν ασκεί επιρροή και ούτε καταδεικνύει συναλλαγή μη ενδοκοινοτική και μάλιστα υφίσταται και παραδοχή του ελέγχου για το βάσιμο της ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

❖ **β. Παραλήπτης «.....»**

Οι συγκεκριμένες παραγγελίες παραδίδονται στη Γερμανία στην εταιρεία logistics «.....». Προσκομίστηκαν στην προσφεύγουσα τα CMR, τα οποία συνυποβάλλει, ανά τιμολόγιο, που υπογράφονται από τον τελικό παραλήπτη. Επιπροσθέτως, συνυποβάλλονται, το πλάνο παραγγελιών – φορτώσεων, στο οποίο έχουν σημειωθεί τα σχετικά τιμολόγια και με τα οποία δύναται να πιστοποιηθεί ότι το «REFERENZ number» (κωδικός φόρτωσης) ταυτίζεται με το PROOF (αποδεικτικό έγγραφο εξαγωγής προϊόντων), της μεταφορικής εταιρείας «.....» όπως και στην περίπτωση (α). Επίσης συνυποβάλλονται τα δελτία αποστολής με τα οποία η εταιρεία «.....» απέστειλε τα προϊόντα στον τελικό παραλήπτη μετά την παράδοση αυτών, καθώς και σχετική βεβαίωση. Τα εμπορεύματα τα οποία αναφέρονται στη βεβαίωση συμφωνούν απόλυτα με τα ανωτέρω και προκύπτει η πλήρης ακολουθία και απόδειξη των συναλλαγών ήτοι η παράδοση και παραλαβή στη Γερμανία στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής συναλλαγής. Σημειώνεται ότι οι κωδικοί και οι ετικέτες των συγκεκριμένων προϊόντων δεν διατίθενται στην ελληνική αγορά. Η συμφωνία μεταξύ της προσφεύγουσας και του εν λόγω πελάτη της είναι πως τα εμπορεύματα παραλαμβάνονται από την έδρα της με αποκλειστικά δική του ευθύνη μεταφοράς τους στον τελικό προορισμό. Ο πελάτης δε, χρησιμοποίησε και την εταιρία «..... LOGISTICS»-ΑΦΜ Το γεγονός της

μεταφοράς μέσω της εταιρείας «..... LOGISTICS»- ΑΦΜ, δεν αλλάζει τη φύση της ενδοκοινοτικής συναλλαγής και παράδοσης. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα CMR τα οποία της απέστειλε η εταιρεία logistics «.....», που φέρουν υπογραφή του παραλήπτη δίχως σφραγίδα. Προκειμένου να αποδείξει η προσφεύγουσα την ύπαρξη ενδοκοινοτικής συναλλαγής και μη έχοντας την περαιτέρω συνεργασία της εταιρείας «.....» απευθύνθηκε στην μεταφορική εταιρία «.....» η οποία της απέστειλε το «PROOF OF DELIVERY» (αποδεικτικό έγγραφο μεταφοράς), καθώς και λοιπά παραστατικά για τα μεταφερόμενα προϊόντα. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα εν λόγω τιμολόγια έχοντας επισυνάψει πίσω από κάθε τιμολόγιο την παραγγελία του πελάτη (.....-...), το REFERENZ NUMBER κάθε παραγγελίας, έχοντας σημειώσει στο PROOF OF DELIVERY κάθε τιμολόγιο και τέλος έχοντας επισυνάψει και το δελτίο αποστολής της εταιρείας «.....», με το οποίο τα εμπορεύματα απεστάλησαν από την «..... GMBH» στα κατά τόπους καταστήματα Όλα τα ανωτέρω αποδεικνύουν πως όλα τα εμπορεύματα παρελήφθησαν σε άλλο κράτος εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης καθιστώντας τη συναλλαγή ενδοκοινοτική. Τέλος, όλες οι συγκεκριμένες παραδόσεις μπορούν να επαληθευθούν από την εταιρεία «..... LOGISTICS»-ΑΦΜ αλλά και από όλες τις εταιρίες, όπως όφειλε να πράξει και η Διοίκηση, αν είχε οποιαδήποτε αμφιβολία, όπως άλλωστε το αιτήθηκε και η προσφεύγουσα στο πλαίσιο των απόψεων που υπέβαλε. Σημειώνεται ότι και οι εταιρείες «.....» και «.....» έχουν καταθέσει επίσημη βεβαίωση ότι έχουν παραλάβει τα εν λόγω εμπορεύματα από την έδρα της προσφεύγουσας και τα μετέφεραν σε άλλο κ-μ και ότι ο τρόπος μεταφοράς καθώς και οι μεταφορικές εταιρίες σε κάθε περίπτωση είναι επιλογής του πελάτη της.

❖ **γ. Παραλήπτης «.....» - ΑΦΜ**

Οι συγκεκριμένες παραδόσεις στην εταιρεία «..... LOGISTICS» -ΑΦΜ έγιναν σε εκτέλεση της παραγγελίας του πελάτη της προσφεύγουσας στη Γερμανία. Προσκομίστηκαν τα τιμολόγια και επισυναπτόμενα, ανά τιμολόγιο, τα σχετικά CMR με τα οποία η μεταφορική εταιρεία «.....» ΑΦΜ/ΦΠΑ ATU πραγματοποίησε την εξαγωγή των προϊόντων της προσφεύγουσας. Στα συγκεκριμένα CMR συμπεριλαμβάνονται και παλέτες άλλων εταιρειών εκτός της προσφεύγουσας και για το λόγο αυτό έχει επισυναφθεί πίσω από τα CMR και το σχετικό στοιχείο φόρτωσης της παραγγελίας που λαμβάνει μοναδικό κωδικό (REFERENZ) ο οποίος αναγράφεται και στο «PROOF» (αποδεικτικό έγγραφο εξαγωγής προϊόντων). (συνυποβάλλεται σχετική βεβαίωση). Η ενδιάμεση στάση των εμπορευμάτων στην εταιρεία «..... LOGISTICS»-ΑΦΜ γίνεται με σκοπό το διαχωρισμό των παλετών σε επί μέρους νέες αποστολές από την εν λόγω εταιρεία, μαζί με άλλα εμπορεύματα άλλων εταιρειών, όπως ορίζουν οι πελάτες. Για αυτό και αποστέλλονται με νέα CMR, τα οποία εκδίδει η συγκεκριμένη εταιρεία. Αυτό όμως η προσφεύγουσα δεν το γνώριζε εκ των προτέρων για αυτό και εξέδωσε δικά της

CMR σε περίπτωση που τα εμπορεύματα αποστέλλονταν απευθείας στο εξωτερικό. Η προσφεύγουσα ζήτησε από την εταιρεία «..... LOGISTICS»-ΑΦΜ να της αποσταλούν τα τελικά CMR και συνέταξε βεβαίωση στην οποία αναφέρει πως όλες οι παλέτες φορτώθηκαν από τη μεταφορική εταιρεία «.....» με σκοπό την αποστολή σε προορισμούς εντός ΕΕ. Όπως παραδέχεται και ο έλεγχος οι εν λόγω προορισμοί είναι οι εταιρείες «....», «..... .» και «.....» (logistics), και η διεύθυνση των εν λόγω αποθηκών είναι στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στη Γερμανία, στο Βέλγιο και στη Γερμανία αντίστοιχα. Στις περιπτώσεις όπου δεν ταυτίζεται η ημερομηνία αποστολής των δελτίων αποστολής με αυτές της εταιρείας «..... LOGISTICS» -ΑΦΜ/ είναι διότι τα εμπορεύματα μπορεί να φθάσουν την επόμενη ημέρα, κάτι το οποίο οφείλεται αποκλειστικά στις μεταφορικές εταιρείες. Τέλος, αναφορικά με το αποδεικτικό των εξαγωγών έγγραφο «EXPORT PROOF OF DELIVERY», λόγω του μεγάλου όγκου συναλλαγών, η προσφεύγουσα, προκειμένου να διευκολύνει τον έλεγχο, ανέλυσε, όπως και στις λοιπές περιπτώσεις (α) και (β), ένα-ένα τα επίμαχα τιμολόγια και επισύναψε τα Referenz Numbers (κωδικούς φόρτωσης), τα οποία είναι μοναδικά. Το γεγονός ότι οι κωδικοί και οι ετικέτες των συγκεκριμένων προϊόντων δεν διατίθενται στην ελληνική αγορά μπορεί μεν να μην αποτελεί αποφασιστικό αποδεικτικό στοιχείο για τους σκοπούς της απαλλαγής από το ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου αλλά σίγουρα επιβεβαιώνει το γεγονός ότι τα συγκεκριμένα προϊόντα δεν παραμένουν ούτε επιστρέφουν σε ελληνικό έδαφος. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα, από τον νόμο να υποβάλλει και σχετικό αίτημα προκειμένου να ερευνήσει και τα λοιπά εμπλεκόμενα μέρη και σ' αυτή την περίπτωση θα διαπιστωνόταν ότι τα προϊόντα αποστάλθηκαν και παραλήφθηκαν σε κ-μ της ΕΕ. Σημειώνεται ότι τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου όλες οι πληρωμές και οι εξοφλήσεις των επίμαχων συναλλαγών από τους πελάτες 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). ...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. [...]».

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, 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, 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της ενδοκοινοτικής απόκτησης από την κυπριακή εταιρεία «.....»

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

Στο άρθρο 11 παρ 1 ότι: « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο

που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....».

Στο άρθρο 15 παρ 2 ότι: «2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο στον οποίο χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με τον οποίο πραγματοποίησε την απόκτηση, εφόσον δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

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

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36».

στο 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 18 ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2.Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.».

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^α

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, «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. [...].

Μία συναλλαγή θεωρείται τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση, εφόσον μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά Κράτη - Μέλη, εκ των οποίων ο ένας μπορεί να είναι Ελληνική επιχείρηση που πραγματοποιεί ταυτόχρονα απόκτηση και παράδοση.

Σαν πράξη, η συναλλαγή αυτή αφορά μία μόνο μετακίνηση αγαθών από ένα Κράτος - Μέλος σε άλλο, αλλά για να πραγματοποιηθεί μεσολαβούν δύο τιμολογήσεις. Για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές προβλέπεται απλοποιημένη φορολογική διαδικασία και γι' αυτό το λόγο δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου από τον ενδιάμεσο συναλλασσόμενο, ο οποίος είναι αγοραστής και πωλητής ταυτόχρονα.

Στις απλοποιημένες τριγωνικές αποκτήσεις, ο Φ.Π.Α. θα καταβληθεί στο Κράτος - Μέλος προορισμού των αγαθών σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. (Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος - ΦΠΑ Τα δύσκολα στην πράξη σελ 157, 159- Αθήνα 2007).

Επειδή, η διάταξη αυτή της παραγράφου 3 (του άρθρου 15 ΚΦΠΑ) εισάγει απλούστευση προκειμένου να αντιμετωπιστούν τριγωνικές συναλλαγές, όπου υποκείμενος από άλλο κ-μ λειτουργεί ως ενδιάμεσος, προκειμένου τελικός παραλήπτης των αγαθών να είναι ελληνική επιχείρηση.

Δηλαδή, αν κοινοτική επιχείρηση πωλήσει αγαθά σε ελληνική χωρίς να διαθέτει ΑΦΜ/ ΦΠΑ στη χώρα μας και τα αγαθά αυτά τα έχει προμηθευτεί από τρίτο κράτος μέλος προκειμένου να τα παραδώσει μεταγενέστερα στην ελληνική, υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ και την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής απόκτησης είναι η ελληνική τελική παραλήπτρια των αγαθών, οπότε στην ουσία δεν χρειάζεται ο ενδιάμεσος μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση και στη συνέχεια πώληση στο εσωτερικό της χώρας με ελληνικό ΦΠΑ, προς τον Έλληνα παραλήπτη, ούτε να διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Γενικά, στις τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ, εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά κ-μ, στην ουσία όμως υπάρχει **μόνο μια μετακίνηση των αγαθών** με περισσότερες από μια τιμολογήσεις. Για τις συναλλαγές αυτές, εφαρμόζεται απλοποιημένη διαδικασία χωρίς να απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ στο κ-μ της απόκτησης, όπου καταβάλλεται (τακτοποιείται) ο ΦΠΑ ως ενδοκοινοτική απόκτηση από τον παραλήπτη των αγαθών. Διευκρινίζεται ότι, ο παραλήπτης των αγαθών, τα οποία μεταφέρονται στην Ελλάδα από κράτος-μέλος διαφορετικό από το κράτος εγκατάστασης του πωλητή, υποχρεούται να περιλάβει την αξία των αγαθών αυτών στις ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις. (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1317/1993).

Ο Έλληνας αγοραστής που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών οφείλει:

- Να είναι εγγεγραμμένος στο VIES και να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα EL και αν δεν είναι ήδη εγγεγραμμένος να υποβάλει σχετική δήλωση μεταβολής, ώστε ο πωλητής στο άλλο κράτος μέλος να μπορεί να διαπιστώσει ηλεκτρονικά την ύπαρξη του και να τον τιμολογήσει χωρίς ΦΠΑ.

- Να έχει στην κατοχή του τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ενδοκοινοτική απόκτηση (τιμολόγιο, αποδεικτικά μεταφοράς κ.λπ.).

- Να επιβεβαιώνει ότι ο πωλητής διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κ-μ και ότι η τιμολόγηση γίνεται από έδαφος της ΕΕ, γιατί σε διαφορετική περίπτωση (πωλητής εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα) ο αγοραστής θα έπρεπε να πληρώσει ΦΠΑ στο τελωνείο.

- Να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ, μηνιαίο ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και intrastat άφιξης (εφόσον υπερβαίνει το κατώφλι που ορίζεται από τη στατιστική υπηρεσία). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000, Έκδοση 2015 σελ. 393-394)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 01/06/2020 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τον υπ' αριθμ./25-2-2020 Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών και Παρεχόμενων Υπηρεσιών για τον μήνα Ιανουάριο 2020. Μεταξύ των δηλωθέντων προμηθευτών περιλαμβάνεται και η κυπριακή επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ CY..... για ενδοκοινοτική απόκτηση ύψους 20.510,00€. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω προμηθεύτρια επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη στο σύστημα VIES, στο κράτος μέλος της εγκατάστασής της και ότι η προσφεύγουσα δηλώνεται από αυτήν (μέσω του συστήματος VIES) στον Ιανουάριο του 2020 με αντίστοιχη αξία.

Στη φορολογική αρχή προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα το υπ' αριθ./24-01-2020 Invoice για την αγορά 2 αντλιών κενού, μάρκας BOSCH, αξίας 20.000,00 € που εκδόθηκε από την προμηθεύτρια κυπριακή επιχείρηση «.....» ΑΦΜ CYκαι με μεταφορικά έξοδα 510,00 € και σχετικό CMR που αναφέρει ως αποστολέα την ολλανδική επιχείρηση «....». Όμως στο προαναφερθέν CMR που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν υπάρχουν στοιχεία στο πεδίο του παραλήπτη, στο πεδίο του τόπου παράδοσης, στο πεδίο παροχής οδηγιών του αποστολέα και δεν αναφέρεται κανένα επισυναπτόμενο έγγραφο ούτε αναγράφεται το τιμολόγιο στο οποίο αφορά η μεταφορά. Το CMR φέρει σφραγίδα μεταφορέα, χωρίς να αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, που πραγματοποίησε τη μεταφορά καθώς και σφραγίδα παραλαβής από την προσφεύγουσα. Επίσης προσκομίστηκαν και τα παραστατικά εξόφλησης της εν λόγω συναλλαγής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα συνυπέβαλε φωτοαντίγραφα:

1) Του υπ' αριθ. CMR εκδόσεως της ελληνικής μεταφορικής ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, με αποστολέα την ανωτέρω ολλανδική επιχείρηση «.....» και παραλήπτρια την προσφεύγουσα στο οποίο αναφέρεται ο αριθμός του αυτοκινήτου (ΙΑΕ, Ρ), με περιγραφή είδους «2 pallets pumps, μικτού βάρους 800 kg», με επισυναπτόμενα έγγραφα «.....» και με σφραγίδα και υπογραφή της προσφεύγουσας. Στο ανωτέρω CMR,

ορίζεται ρητά, να επιστραφούν τα ΔΑ και τα CMR, σφραγισμένα και υπογεγραμμένα, από την προσφεύγουσα στην ολλανδική επιχείρηση.

2) Του υπ' αριθ./20-12-2019 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, αξίας 440,00 €, (χωρίς ΦΠΑ) με παραλήπτρια την κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ

3) Του από 17/06/2020 εγγράφου της κυπριακής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ CY.....προς την προσφεύγουσα, στο οποίο βεβαιώνεται ότι κατ' εντολή της η, έστειλε 2 παλέτες με αντλίες κενού (στην προσφεύγουσα), με συνημμένα τη σχετική προσφορά, το σχετικό προτιμολόγιο, το τιμολόγιο πώλησης και το τιμολόγιο μεταφοράς.

Επειδή, μετά από σχετική τηλεφωνική επικοινωνία, η Υπηρεσία μας ζήτησε και έλαβε, αντίγραφο του υπ' αριθ. CMR, από την εκδότρια ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, το οποίο, κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου, ταυτίζεται με το ανωτέρω, υποβληθέν από την προσφεύγουσα, CMR, καθώς και αντίγραφο του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την προμηθεύτρια κυπριακή εταιρία. Επίσης μας απεστάλη αντίγραφο Τ.Π.Υ.-αποδεικτικού δαπάνης καθαρής αξίας 90,00 €, πλέον ΦΠΑ 21,67 €, εκδόσεως της μεταφορικής εταιρίας «.....» με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο «.....» από το οποίο προέκυψε ότι κατ' εντολή του ιδίου (εντολέα και αποστολέα) μεταφέρθηκαν από τη Θεσσαλονίκη στις 23/12/2019 με το με αριθ. ΝΧΥ αυτοκίνητο 3 παλέτες που σχετίζονται με το προαναφερθέν CMR (αρ. φορτωτικής Λ), με παραλήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση στα Τρίκαλα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επίμαχη συναλλαγή με την κυπριακή επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ CY....., αξίας 20.510,00€, αφορά σε ενδοκοινοτική απόκτηση (τριγωνική - δυο τιμολογήσεις – από την ολλανδική στην κυπριακή επιχείρηση και από την κυπριακή στην ελληνική επιχείρηση και μία μεταφορά από την Ολλανδία στην Ελλάδα) από την εν λόγω εταιρία, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων

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, με την **Αρ. Πρωτ. 1100874/4917/719/A0014/ΠΟΛ.1201/29-10-1999** ΕΔΥΟ 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:

«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, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των

ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... 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, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...»,

το άρθρο 23, ορίζει: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφός τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών»

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».

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 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 262, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οφείλει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τα ακόλουθα:

α) τους αποκτώντες που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στους οποίους παρέδωσε αγαθά με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 στοιχείο γ)»

Το άρθρο 250, 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 τα άρθρα 1 παρ 1 και 2 και 7 του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας προβλέπει τα εξής: «1.Ο παρών κανονισμός καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών οι οποίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την τήρηση της νομοθεσίας αυτής. Για το σκοπό αυτό, καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Στον παρόντα κανονισμό καθορίζονται, μεταξύ άλλων, οι κανόνες και οι διαδικασίες που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συλλέγουν και να ανταλλάσσουν ηλεκτρονικώς τις εν λόγω πληροφορίες. 2.Ο παρών κανονισμός καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι αρχές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 συμβάλλουν στην προστασία των εσόδων ΦΠΑ του συνόλου των κρατών μελών.[...] 7. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις.»

Επειδή οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 138, παρ 1 στοιχείο α΄, της οδηγίας ΦΠΑ, διάταξης που εντάσσεται στο μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών που προβλέπεται στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής και έχει ως σκοπό τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (βλ. C-409/04, σκέψη 36, C-146/05, σκέψη 22, C-184/05, σκέψη 22, C-536/08 και C-539/08, σκέψη 30).

Συνεπώς, ο μηχανισμός που δημιουργήσε το εν λόγω μεταβατικό σύστημα συνίσταται, αφενός, σε χορήγηση φοροαπαλλαγής, εκ μέρους του κράτους μέλους αναχώρησης, της παράδοσης που συνεπάγεται αποστολή ή ενδοκοινοτική μεταφορά, συνδυαζόμενη με δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ των εισροών που καταβλήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος και, αφετέρου, σε φορολόγηση της ενδοκοινοτικής απόκτησης στο κράτος μέλος άφιξης. Ο μηχανισμός αυτός διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών (βλ., C-245/04, σκέψεις 30 και 40 και C-285/09 σκέψη 38).

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού με διάνοια κυρίου μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει όντως εγκαταλείψει το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης (βλ. C-409/04, σκέψη 42, C-184/05, σκέψη 23 και C-273/11, σκέψη 31).

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

Επειδή, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, σκέψεις 45 έως 48, C-384/04, σκέψεις 29 και 30, C-271/06, σκέψη 18).

Επειδή στην **παρ 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, [...] καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή ακολούθως κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 22^α του Ν 1642/1986 (άρθρο 28 παρ 3 του Ν. 2859/2000), εκδόθηκε η **ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1201/1999**, στην οποία ρυθμίζονται

λεπτομερέστερα οι υποχρεώσεις όσον αφορά την απόδειξη των προϋποθέσεων φοροαπαλλαγής εκ μέρους του επιχειρηματία που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση.

Δυνάμει της ανωτέρω ΠΟΛ, ο επιχειρηματίας που έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από το φόρο οφείλει να προσκομίσει στη φορολογική αρχή δήλωση από οποία να προκύπτει η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. Η δήλωση αυτή χρησιμεύει σαν βάση για την επιτήρηση των ενδοκοινοτικών εμπορικών συναλλαγών μέσω της καταχώρισης δεδομένων και της διαβίβασής τους, εφόσον παρίσταται ανάγκη, στις εθνικές αρχές στο πλαίσιο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ.

Επισημαίνεται δε ότι, στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολόγησης των συναλλαγών εντός της Ένωσης, η ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (C-273/11, σκέψη 57, C-527/11, σκέψη 19 και C-21/16 σκέψη 27). Η καταχώριση στο σύστημα VIES των υποκειμένων στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές πράξεις παρέχει τη δυνατότητα στους μεν επιχειρηματίες να επιβεβαιώνουν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εμπορικών εταίρων τους, στις δε εθνικές φορολογικές αρχές να ελέγχουν τις ενδοκοινοτικές πράξεις και να εντοπίζουν τυχόν παρατυπίες.

Επειδή, ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, «για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας» (Επίσ. Εφημ. Ε.Ε. L 268/12-10-2010), καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Κατά τα οριζόμενα στον κανονισμό 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων καθώς και στην ΠΟΛ 1201/1999, η Δ.Ο.Υ Τρικάλων όφειλε, εφόσον αμφισβήτησε τη νομιμότητα των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, να υποβάλλει σχετικό αίτημα ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις γερμανικές αρχές, στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. Η διαδικασία δε αυτή θα πρέπει να ακολουθηθεί με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών μιας υγιούς επιχείρησης. Από την εν λόγω φορολογική αρχή δεν τηρήθηκε η ως άνω προβλεπόμενη διοικητική συνεργασία.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν δηλωθείσες εκροές ύψους 1.454.347.90 €, ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά κρίθηκε ότι οι εν λόγω εκροές αποτελούν φορολογητέες πράξεις-εκροές διενεργηθείσες στο εσωτερικό της χώρας που υπάγονται σε

φορολογικό συντελεστή 13%, καθώς τα CMR που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς στο εξωτερικό, δεν έφεραν σφραγίδα και υπογραφή του τελικού παραλήπτη.

Επειδή προκειμένου η φορολογική αρχή να καταλήξει σε ασφαλές, βέβαιο και αιτιολογημένο πόρισμα αν οι επίμαχες πράξεις που διενεργήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των αγοραστών των επίμαχων αγαθών αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, όφειλε να υποβάλλει σχετικό ερώτημα μέσω της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/σης Ελέγχων- Τμήματος Στ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ (VIES), και να ζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αξίας 1.454.347.90 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/01/2020 γίνεται αποδεκτός, λόγω τυπικής πλημμέλειας από τη φορολογική αρχή, ήτοι μη τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας, περί διοικητικής συνδρομής βάσει της ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1201/1999.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «*Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης*».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. [...]».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της ημερομηνία κατάθεσης **19-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** και με διακριτικό τίτλο «.....» και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της με αριθμό//**01-06-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/01/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, λόγω τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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