



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 02/11/2020

Αριθμός απόφασης: **1644**

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 **04-06-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό/25-2-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' 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. Ε' 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 04-06-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» – Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (σύμφωνα με τις διατάξεις του 1^{ου} εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 75Α), 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./25-2-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 8.227,44 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 4.113,72 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.341,16 €**, λόγω μη αναγνώρισης εκροών συνολικού ποσού 63.288,00 € ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαλλασσόμενων του ΦΠΑ, διότι τα πωληθέντα σε βουλγαρική εταιρία αγαθά της προσφεύγουσας δεν αποστάληκαν σε άλλο κράτος-μέλος και παραδόθηκαν στην ελληνική επικράτεια (στο εσωτερικό της χώρας).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από 25/02/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/12/2015-31/12/2015, με βάση τα άρθρα 13, 23 και 28 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../28-12-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./29-10-2019 έγγραφο του Α' Τελωνείου Εισαγωγών-Εξαγωγών Θεσσαλονίκης προς τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης (αριθμ. πρωτ. εισερχόμενου/08-11-2019) με συνημμένη την από 03/12/2018 έκθεση ελέγχου αυθεντικότητας συναλλαγών βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής /ΚΑΝ.904/2010/Ε.Ε. της Διεύθυνσης Ελέγχων του Τμήματος ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α..

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση του Α' Τελωνείου Εισαγωγών-Εξαγωγών Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα, κοινοτική εισαγωγέας εγκατεστημένη στη Ρουμανία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, με ελληνικό ΑΦΜ και φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρία «.....» ΑΦΜ, την περίοδο 01/12/2015-31/12/2015 διενήργησε συναλλαγές (παραδόσεις) αγαθών (μπανάνες) συνολικής καθαρής αξίας 63.288,00 € στην βουλγαρική εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG..... εκδίδοντας τιμολόγια πώλησης χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, τα οποία η τελευταία πούλησε στην ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ EL..... Τα εν λόγω αγαθά (μπανάνες), παραδόθηκαν στην ελληνική επικράτεια, δεν απεστάλησαν άμεσα σε άλλο κράτος μέλος και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, συνιστούν φορολογητέες πράξεις (παραδοχή αγαθών) που

πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ 1 περ α' του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-06-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η φορολογική αρχή, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και εκτιμώντας πλημμελώς τα πραγματικά περιστατικά, έκρινε ότι οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα με την κατάθεση στις αρμόδιες αρχές των υπ' αριθ./2/21-12-2015,/7/23-12-2015 και/4/4-12-2015 διασαφήσεων εισαγωγής (και της υπ' αριθ.-0/9-12-2015 διασάφησης, που δεν συμπεριλήφθηκε στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης), υπό το τελωνειακό καθεστώς 42.00 «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε Κράτος-Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης», αφορούσαν εμπορεύματα που δεν απεστάλησαν από την ίδια προς άλλο κράτος μέλος και, ότι κατά συνέπεια οι συναλλαγές αυτές συνιστούν φορολογητέες πράξεις (παραδόσεις αγαθών) που πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με το άρθρο 13§1^{α'} του Ν.2859/2000 και της καταλόγισε τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα:

α) Με το υπ' αριθ./26-11-2015 τιμολόγιο, συνολικής αξίας 48.600,00 € αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα 5.400 κιβώτια με μπανάνες από την Κολομβία, τα οποία εκτελώνισε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου, σύμφωνα με την υπ' αριθ.-0/4.12.2015 Διασάφηση Εισαγωγής. Από τα ανωτέρω κιβώτια, επί μέρους ποσότητα 1080 κιβωτίων πωλήθηκε στη βουλγαρική επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ BG....., και εκδόθηκε το υπ' αριθ./9-12-2015 τιμολόγιο, αξίας 15.444,00 € το οποίο εξοφλήθηκε, μέσω Τράπεζας, στις 15-12-2015. Από το από 7-12-2015 φορτωτικό έγγραφο μεταφοράς (CMR) προκύπτει ότι τα ανωτέρω εμπορεύματα φορτώθηκαν στο με αριθμό κυκλοφορίας/...ΕΑ φορτηγό, ιδιοκτησίας της αγοράστριας εταιρείας και μεταφέρθηκαν στον τόπο προορισμού και παράδοσής τους, στη Βουλγαρία, σύμφωνα με τη σχετική σημείωση επί του σώματος της φορτωτικής, που απεστάλη στην προσφεύγουσα.

β) Με το υπ' αριθ./30-11-2015 τιμολόγιο, συνολικής αξίας 54.000,00 € αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα 5.400 κιβώτια με μπανάνες από την Κολομβία, τα οποία εκτελώνισε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου, σύμφωνα με την υπ' αριθ.-0/9.12.2015 Διασάφηση Εισαγωγής. Από τα ανωτέρω κιβώτια, επί μέρους ποσότητα 1080 κιβωτίων πωλήθηκε στη βουλγαρική επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ BG....., και εκδόθηκε το υπ' αριθ./11-12-2015 τιμολόγιο, αξίας 15.444,00 € το οποίο εξοφλήθηκε, μέσω Τράπεζας. Από το από 9-12-2015 φορτωτικό έγγραφο μεταφοράς (CMR) προκύπτει ότι τα

ανωτέρω εμπορεύματα φορτώθηκαν στο με αριθμό κυκλοφορίαςΕΑ φορτηγό, ιδιοκτησίας της αγοράστριας εταιρείας και μεταφέρθηκαν στον τόπο προορισμού και παράδοσής τους, στη Βουλγαρία, σύμφωνα με τη σχετική σημείωση επί του σώματος της φορτωτικής που απεστάλη στην προσφεύγουσα.

γ) Με το υπ' αριθ./17-12-2015 τιμολόγιο, συνολικής αξίας 59.400,00 € αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα 5.400 κιβώτια με μπανάνες από την Κολομβία, τα οποία εκτελώνισε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 41181-2/21.12.2015 Διασάφηση Εισαγωγής. Από τα ανωτέρω κιβώτια, επί μέρους ποσότητα 1080 κιβωτίων πωλήθηκε στη βουλγαρική επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ BG....., και εκδόθηκε το υπ' αριθ./28-12-2015 τιμολόγιο, αξίας 16.200,00 € το οποίο εξοφλήθηκε, μέσω Τράπεζας. Από το από 21-12-2015 φορτωτικό έγγραφο μεταφοράς (CMR) προκύπτει ότι τα ανωτέρω εμπορεύματα φορτώθηκαν στο με αριθμό κυκλοφορίαςΕΑ φορτηγό, ιδιοκτησίας της αγοράστριας εταιρείας και μεταφέρθηκαν στον τόπο προορισμού και παράδοσής τους, στη Βουλγαρία, σύμφωνα με τη σχετική σημείωση επί του σώματος της φορτωτικής που απεστάλη στην προσφεύγουσα.

δ) Με το υπ' αριθ./17-12-2015 τιμολόγιο, συνολικής αξίας 35.640,00 € αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα 3.240 κιβώτια με μπανάνες από την Κολομβία, τα οποία εκτελώνισε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου, σύμφωνα με την υπ' αριθ.-7/23.12.2015 Διασάφηση Εισαγωγής. Από τα ανωτέρω κιβώτια, επί μέρους ποσότητα 1080 κιβωτίων πωλήθηκε στη βουλγαρική επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ BG....., και εκδόθηκε το υπ' αριθ./28-12-2015 τιμολόγιο, αξίας 16.200,00 € το οποίο εξοφλήθηκε, μέσω Τράπεζας. Από το από 23-12-2015 φορτωτικό έγγραφο μεταφοράς (CMR) προκύπτει ότι τα ανωτέρω εμπορεύματα φορτώθηκαν στο με αριθμό κυκλοφορίαςΕΑ φορτηγό, ιδιοκτησίας της αγοράστριας εταιρείας και μεταφέρθηκαν στον τόπο προορισμού και παράδοσής τους, στη Βουλγαρία, σύμφωνα με τη σχετική σημείωση επί του σώματος της φορτωτικής που απέστειλε στην προσφεύγουσα.

Δηλαδή, συνολικά, εντός του μηνός Δεκεμβρίου 2015, η προσφεύγουσα πούλησε στην ανωτέρω βουλγαρική επιχείρηση μπανάνες συνολικής αξίας 63.288,00 €.

Σχετικά με τις ανωτέρω τέσσερις, αγορές, και τις αντίστοιχες πωλήσεις, φορτώσεις, μεταφορές και παραδόσεις, η προσφεύγουσα είχε την πεποίθηση, ότι τα εμπορεύματα μεταφέρονταν στην Βουλγαρία και ότι η όλη διαδικασία ήταν, στο σύνολό της απόλυτα σύμφωνη, τόσο σε επίπεδο εγγράφων όσο και σε πραγματικό επίπεδο. Η εκ μέρους της νομιμότητα των συναλλαγών δεν αμφισβητείται ούτε έρχεται σε αντίθεση με τα πορίσματα των ελέγχων των φορολογικών αρχών των χωρών Βουλγαρίας και Ρουμανίας, ούτε προκύπτει ότι η ίδια υπέπεσε σε κάποια παράβαση, καθώς το ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση οφείλεται από την αγοράστρια εταιρία. Συνυποβάλλονται από την προσφεύγουσα οι

διασαφήσεις εισαγωγής, τα invoices, τα CMR και ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Δεκεμβρίου του 2015.

- 2) Ο καταλογισμός ΦΠΑ στην προσφεύγουσα αντίκειται στις αρχές της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

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

Στο άρθρο 13 παρ 1 ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:
α) στο εσωτερικό της χώρας.[..]».

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. [..]»,

Στο άρθρο 36 παρ 1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α)..., β)... γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του

εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ' και η', [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **23 παρ 1 περ δ'** - Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών, του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

1.Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) [...], β) [...]. γ) [...], δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος - μέλος και η παράδοση τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες:

i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α.,

ii) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος - μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28,

iii) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος - μέλος.

ε) [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28 παρ 1-** Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, του Ν. 2859/2000, 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. [...].».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1006/09-01-2015** απόφαση της ΓΓΔΕ με θέμα «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται διαδικασία θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. από: α. εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας, β. εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Άρθρο 2

Όροι και προϋποθέσεις θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από Φ.Π.Α. και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

1. Με τους όρους, προϋποθέσεις, διαδικασίες και διατυπώσεις που καθορίζονται από τις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα καν. [\(ΕΟΚ\) αριθ. 2913/92](#) και των Διατάξεων Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα καν. [\(ΕΟΚ\) αριθ. 2454/93](#), όπως ισχύουν και της παρούσας απόφασης επιτρέπεται η θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας ή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με απαλλαγή από την καταβολή του ΦΠΑ. Εξαιρούνται της ανωτέρω διαδικασίας τα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ΕΦΚ) σύμφωνα με τον Ν. [2960/2001](#).

2. Κατά τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος, εισπράττονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της ενωσιακής νομοθεσίας οι εισαγωγικοί δασμοί με τους οποίους αυτά επιβαρύνονται και τηρούνται όλες οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, διατυπώσεις, εγκρίσεις και διαδικασίες, όπως επίσης και τα μέτρα εμπορικής και αγροτικής πολιτικής που προβλέπονται από τις διατάξεις της ενωσιακής νομοθεσίας.

3. Οι τελωνειακές διατυπώσεις για τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία στη χώρα μας και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος πραγματοποιούνται υπό την προϋπόθεση ότι:

α. ο εγκατεστημένος στη χώρα μας εισαγωγέας διαθέτει ΑΦΜ/VIES στην Ελλάδα ή, β. ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εισαγωγέας διαθέτει ΑΦΜ/VIES στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. Ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

6. Κατά την τήρηση των διατυπώσεων για τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή αυτών σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η συμπλήρωση των θέσεων της διασάφησης εισαγωγής με τους κατάλληλους κωδικούς γίνεται σύμφωνα με τα Παραρτήματα 37 και 38 των Διατάξεων Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (καν. αριθ. 2454/93 της Επιτροπής), όπως ισχύει και σύμφωνα με τις εκάστοτε εθνικές οδηγίες συμπλήρωσης αυτής.

Άρθρο 4

Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.

Για την απαλλαγή του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε απαιτείται:

[..]

Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος

α. ο εισαγωγέας (διασαφιστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIES στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. Δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου υπό την προϋπόθεση ότι ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέας διαθέτει την έγκριση του άρθρου 3 της παρούσας.

β. ο αγοραστής των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος- Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIES.

γ. επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIES που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής.

δ. τιμολόγιο, βάσει του οποίου δηλώνεται στη διασάφηση θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις. Επί του τιμολογίου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εισαγωγέα.

ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους, αποστέλλονται σε Κράτος Μέλος διαφορετικό από το Κράτος Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIES που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος Μέλος εγκατάστασης του, τόσο ο ΑΦΜ/VIES που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα, όσο και ο ΑΦΜ/VIES του αγοραστή στο Κράτος Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς και τα πλήρη στοιχεία αυτών. Οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση γ.

στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος - Μέλος προορισμού.

Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας -εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση στην οποία αναγράφονται η πρόθεση της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα καθώς και τα κατωτέρω:

- στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός, αριθμός κυκλοφορίας)
 - στοιχεία οδηγού (ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία)
 - τόπος προορισμού (πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση).
- ζ. ο εισαγωγέας να μην έχει διαπράξει σοβαρές ή κατ'επανάληψη παραβάσεις της τελωνειακής ή φορολογικής νομοθεσίας.

Τα υπό στοιχεία δ, ε και στ δικαιολογητικά των ανωτέρω Α΄ και Β΄ παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Το αρμόδιο τμήμα ελέγχει, τα σχετικά δικαιολογητικά, τόσο ως προς την έκδοσή τους όσο και ως προς το περιεχόμενό τους και τα τηρεί στο αρχείο της υπηρεσίας για το χρονικό διάστημα τελωνειακής παρακολούθησης των εμπορευμάτων που έχουν παραληφθεί με απαλλαγή από ΦΠΑ.

Άρθρο 5

Όροι και προϋποθέσεις οριστικοποίησης της απαλλαγής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.

Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας λόγω άμεσης αποστολής των εισαγομένων εμπορευμάτων σε άλλο Κράτος Μέλος απαιτείται:

Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος

α. αντίγραφο του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων, της οικείας περιόδου, στον οποίο είναι καταχωρημένη η συγκεκριμένη συναλλαγή.

Αντίγραφο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων προσκομίζεται στο αρμόδιο Τελωνείο εισαγωγής το αργότερο εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών μετά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής του στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, με αίτηση του διασαφηνιστή στην οποία αναγράφεται η αντιστοιχία των διασαφήσεων εισαγωγής τις οποίες αφορούν.

Η ανωτέρω προθεσμία δύναται να παραταθεί κατά πέντε (5) ημέρες με απόφαση του Προϊσταμένου του τελωνείου εισαγωγής εφόσον ο ενδιαφερόμενος εισαγωγέας αποδείξει ότι η μη προσκόμιση των δικαιολογητικών οφείλεται σε λόγους τυχαίου γεγονότος ή ανωτέρας βίας.

β. αντίγραφο της Δήλωσης INTRASTAT αποστολής, στην οποία είναι καταχωρημένη η συγκεκριμένη συναλλαγή, με τις αντίστοιχες βεβαιώσεις παραλαβής της,

εφόσον υπάρχει υποχρέωση υποβολής της σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Η διασάφηση θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος θεωρείται τακτοποιημένη εφόσον το αρμόδιο Τελωνείο εισαγωγής συσχετίσει και επαληθεύσει τα στοιχεία του παρόντος άρθρου με τα στοιχεία του άρθρου 4.

Άρθρο 6

Παραβάσεις – Κυρώσεις

1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος Μέλος αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής καθίσταται άμεσα απαιτητός και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της

ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. Περαιτέρω εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 142 παρ. 2, 155 και επόμενα του Ν. 2960/2001, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέα καθίσταται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον υπόχρεο στο φόρο εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ. [...]».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1201/29-10-1999** του Υπουργείου Οικονομικών, 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.[...]

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: [...]

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:[...]

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

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

Επειδή, στην οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 63, ορίζεται ότι: «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».

Στο άρθρο 143 ορίζεται ότι: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α)...β)...γ)... δ) τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138,[...] 2. Η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στοιχείο δ' εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες την εισαγωγή αγαθών ακολουθεί η παράδοση αγαθών που απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 στοιχείο γ' μόνον εάν,

κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες: α) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου του, υπόχρεου καταβολής του ΦΠΑ, που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής·

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, στον οποίον παραδίδονται τα αγαθά σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1, ο οποίος χορηγείται σε άλλο κράτος μέλος, ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος χορηγείται στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 2 στοιχείο γ΄,

γ) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από το κράτος μέλος εισαγωγής σε άλλο κράτος μέλος.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η απόδειξη που αναφέρεται στο στοιχείο γ΄ κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές μόνον κατόπιν σχετικού αιτήματος.».

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

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

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

Επειδή, 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογούμενη στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (κράτος μέλος προορισμού) έχει ως συνέπεια ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη στο κράτος μέλος αναχώρησης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς (κράτος μέλος αναχώρησης). (βλ. ΔΕΚ C-414/2017 σκέψη 45). Η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης 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 παράδοσης.** 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 παράδοσης 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.** (βλ. ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32). Εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 138 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-273/2011 σκέψη 36, C-492/2013 σκέψη 27 και C-21/2016 σκέψη 33). Για να καθοριστεί αν μια παράδοση μπορεί να χαρακτηριστεί ως «ενδοκοινοτική παράδοση», πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση του αποκτώντος κατά τον χρόνο της κτήσεως του εν λόγω αγαθού, υπό την προϋπόθεση ότι η πρόθεση αυτή επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία (βλ. C-628/2016 σκέψη 34).

Επειδή, ο μηχανισμός που δημιουργήσε το μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών 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-245/2004, σκέψεις 30 και 40).

Επειδή από το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ και από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η προϋπόθεση της αποστολής ή της μεταφοράς των επίμαχων αγαθών πληρούται εφόσον τα αγαθά απομακρύνθηκαν πράγματι από το έδαφος του κράτους μέλους από

το οποίο αναχώρησε η αποστολή προκειμένου να μεταφερθούν στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού (βλ. C-409/2004 σκέψεις 27 και 33 και C-108/2017 σκέψη 68). Συνεπώς, προκειμένου οι συγκεκριμένες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 138 παρ 1 της οδηγίας (ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις), απόκειται στην προσφεύγουσα (προμηθευτή των αγαθών) να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διάταξης 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. C-184/2005, σκέψη 26).

Επειδή αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./29-10-2019 έγγραφο του Α' Τελωνείου Εισαγωγών-Εξαγωγών Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στη φορολογική αρχή, η από 03/12/2018 έκθεση ελέγχου αυθεντικότητας συναλλαγών βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής (Καν. 904/2010/Ε.Ε.) της Διεύθυνσης Ελέγχων, του Τμήματος ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α..

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου αυθεντικότητας συναλλαγών, το Α' Τελωνείο, στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου που διενήργησε σε εισαγωγές εμπορευμάτων υπό το τελωνειακό καθεστώς 42.00 «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε Κράτος-Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης», πραγματοποίησε έλεγχο επιβεβαίωσης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, με υποβολή Αιτήματος Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής προς τη Διεύθυνση Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του Φ.Π.Α., της Α.Α.Δ.Ε, μεταξύ του κοινοτικού εισαγωγέα εγκατεστημένου στη Ρουμανία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO..... (προσφεύγουσας) και ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ EL....., το οποίο απέκτησε διαμέσου φορολογικού αντιπροσώπου και της βουλγαρικής εταιρείας «.....», με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....

Οι ανωτέρω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με την κατάθεση των υπ' αριθ.-2/21-12-2015,-7/23-12-2015 και-4/4-12-2015 διασαφήσεων εισαγωγής, κατ' εφαρμογή του ανωτέρω τελωνειακού καθεστώτος.

Ακολούθως, η Διεύθυνση Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2018 ΕΜΠ/28-11-2018 απαντητικό έγγραφο της, κοινοποίησε, στο Α' Τελωνείο Εισαγωγών – Εξαγωγών Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα του ελέγχου της, με συνημμένα τα έγγραφα της έρευνας.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του πορίσματος του φορολογικού ελέγχου της βουλγαρικής αρχής και των συνημμένων εγγράφων που απέστειλε:

- ❖ Η βουλγαρική εταιρεία «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ BG (βούλγαρος παραλήπτης), κατά δήλωση του διαχειριστή της, αγόρασε τα αγαθά που βρίσκονταν στο λιμάνι της Θεσσαλονίκης από την προσφεύγουσα. Τα ίδια αγαθά πωλήθηκαν ξανά στην ελληνική εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ EL....., παραδόθηκαν στην ελληνική επικράτεια και δεν απεστάλησαν άμεσα σε άλλο κράτος- μέλος.

- ❖ Για τη χρονική περίοδο 12^{ος} του 2015, η βουλγαρική εταιρεία «.....» δηλώνει τριγωνικές συναλλαγές με προμηθεύτρια την προσφεύγουσα και πελάτη την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ EL.....
- ❖ Αντικείμενο των συναλλαγών είναι μπανάνες προέλευσης Κολομβίας.
- ❖ Ο βούλγαρος έμπορος ισχυρίστηκε ότι τα έξοδα μεταφοράς βαρύνουν την προμηθεύτρια ρουμανική εταιρεία.
- ❖ Τα έγγραφα της βουλγαρικής φορολογικής αρχής περιλαμβάνουν τα τιμολόγια πώλησης της προσφεύγουσας (ρουμανικής εταιρείας) προς τη βουλγάρικη εταιρεία «.....» καθώς και τα τιμολόγια πώλησης της τελευταίας προς την ελληνική εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ EL..... τη χρονική περίοδο 12^{ος} /2015.

Καταλήγοντας, η τελωνειακή αρχή διαπιστώνει ότι τα εμπορεύματα (μπανάνες Κολομβίας), των τριγωνικών «ενδοκοινοτικών παραδόσεων» που διενεργήθηκαν από την προσφεύγουσα ρουμανική εταιρεία προς τη αγοράστρια βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ και συνακόλουθα από τη βουλγαρική στην αγοράστρια ελληνική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ EL....., βρίσκονταν και παρέμειναν ως φυσικό απόθεμα στο εσωτερικό της ελληνικής επικράτειας χωρίς να αποσταλούν σε άλλο κράτος-μέλος, συνιστώντας φορολογητέες πράξεις (παράδοση αγαθών) που πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ 1 περ α΄ του Ν. 2859/2000.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, τα CMR που η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν φέρουν αρίθμηση και ως μεταφορέας και παραλήπτης εμφανίζεται η αγοράστρια βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ BG.....

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, κατόπιν της έκθεσης ελέγχου αυθεντικότητας συναλλαγών βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής/ΚΑΝ.904/2010/Ε.Ε. της Διεύθυνσης Ελέγχων του Τμήματος ΣΤ΄, του Α΄ Τελωνείου Εισαγωγών-Εξαγωγών Θεσσαλονίκης και βασιζόμενη στο πόρισμα του ελέγχου του, διαπίστωσε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παράδοσης που τίθενται από τα άρθρα 28 παρ 1 του Ν. 2859/2000 και 138 παρ 1 της οδηγίας ΦΠΑ, καταλογίζοντας ορθώς, τον αναλογούντα ΦΠΑ επί των πωλήσεων συνολικής

αξίας 63.288,00 € προς την βουλγαρική εταιρία «KINI IMPORT LTD» - ΑΦΜ BG..... για τον Δεκέμβριο του 2015, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση, αποτελούν πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας (στην ελληνική επικράτεια).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου και πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από τη φορολογική αρχή, καθόσον οι επίμαχες πωλήσεις προς τη βουλγαρική εταιρία αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **04-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**

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

Φ.Π.Α.

Υπ' αριθμ./**25-2-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	8.227,44 €
Πρόστιμο του αρ. 58 ^Α του Ν. 4174/2013	4.113,72 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.341,16 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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