



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 28/01/2021

Αριθμός απόφασης: 206

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 Α.1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-09-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και με διακριτικό τίτλο, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό/25-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2020-29/02/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-09-2020 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. /25-08-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού - επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων φορολογικής περιόδου 01/02/2020-29/02/2020, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο κατά 264.907,67 €, από ποσό 647.754,46 € (βάσει δήλωσης), σε 382.847,19 € (βάσει ελέγχου), λόγω της μη αναγνώρισης στην προσφεύγουσα ενδοκοινοτικών παραδόσεων ύψους 583.400,35 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από 25/08/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2020-29/02/2020, με βάση τα άρθρα 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. /04-05-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ. /30-03-2020 (137°RUN) αίτηση που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων για την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 285.000,00 €, προερχομένου από τη διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων και εξαγωγών σε τρίτες χώρες, κατά τη φορολογική περίοδο 01/02/2020-29/02/2020.

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 01/02/2020-29/02/2020:

- Σε πλήθος περιπτώσεων, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ουσιώδη και βασικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999, η φυσική μεταφορά των πωληθέντων αγαθών συνολικής αξίας 583.400,35 € 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:

Συναλλαγές για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο έδαφος κ-μ της Ε.Ε. και την παραλαβή τους από τον τελικό παραλήπτη		Αξία συναλλαγών σε €
Πελάτης:		583.400,35
Παραλήπτης:	57.305,94	
Παραλήπτης:	526.094,41	
ΣΥΝΟΛΟ		583.400,35

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή συμπέρανε ότι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την υπό κρίση περίοδο ύψους 583.400,35 €, αποτελούν φορολογητέες πράξεις (εκροές) διενεργηθείσες στο εσωτερικό της χώρας και ως εκ τούτου υπάγονται 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/25-09-2020 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 διατάξεων και πλημμελούς αιτιολογίας.

Μη νόμιμη, ανατιολόγητη, αυθαίρετη και ουσιαστικά αναπόδεικτη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εσωτερικών και όχι ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Όλα τα έγγραφα και τα αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία συνάγεται ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας των συναλλαγών, η φυσική μεταφορά των αγαθών και η παράδοσή τους σε άλλο κ-μ, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και συνυποβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. 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 συμπεριλήφθηκαν από την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή έκανε δεκτό ένα μέρος και όχι το σύνολο των παρεχόμενων εξηγήσεων από την προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. /10-08-2020 έγγραφο υπόμνημά της, επί του με αριθ. /2020 συμπληρωματικού σημειώματος του ελέγχου. Η εν λόγω ελεγκτική αρχή όφειλε να λάβει υπόψη της συνδυαστικά τα στοιχεία του φακέλου και να αναζητήσει την απόδειξη της ενδοκοινοτικής συναλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 4 και 5 της ΠΟΛ 1201/1999.

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 εμπεριστατωμένα 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 άρθρ. 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. Σάκουλα 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 και 3 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. [...]. 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 εξαρχής 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 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 προβλέπουν 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). 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).

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 (που αντιστοιχεί στο άρθρο 28 παρ 3 του Ν. 2859/2000), εκδόθηκε η **ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1201/1999**, στην οποία ρυθμίζονται λεπτομερέστερα οι υποχρεώσεις του επιχειρηματία που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση όσον αφορά την απόδειξη των προϋποθέσεων φοροαπαλλαγής του.

Δυνάμει της ανωτέρω ΠΟΛ, ο επιχειρηματίας που έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από το φόρο οφείλει να προσκομίσει στη φορολογική αρχή δήλωση από την 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 στον ευχερέστερο καθορισμό 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 στην προκειμένη περίπτωση, από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων δεν αναγνωρίστηκαν δηλωθείσες ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εκροές ύψους 583.400,35 € της προσφεύγουσας, αλλά κρίθηκε ότι αποτελούν φορολογητέες πράξεις-εκροές διενεργηθείσες στο εσωτερικό της χώρας, υπαγόμενες σε φορολογικό συντελεστή ΦΠΑ 13% διότι: α) Η προσφεύγουσα αρχικά προσκόμισε CMR στα οποία δεν αποτυπωνόταν η πραγματική μεταφορά των αγαθών, καθόσον όπως διαπιστώθηκε, τα υπό κρίση προϊόντα της προσφεύγουσας δεν μεταφέρθηκαν απευθείας από την έδρα της (.....) στη Γερμανία, αλλά από τη Θεσσαλονίκη. β) Τα εκδοθέντα CMR από την εταιρία - ΑΦΜ που υπογράφονται ως παραληφθέντα από τη μεταφορική εταιρία και προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς στο εξωτερικό, δεν έφεραν σφραγίδα και υπογραφή του τελικού παραλήπτη. γ) Τα εν λόγω CMR δεν αφορούσαν αποκλειστικά προϊόντα της προσφεύγουσας, αλλά και άλλων γαλακτοκομικών επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται η διαπίστωση της φυσικής τους μεταφοράς στον εκάστοτε προορισμό, καθόσον στη λίστα περιέχονται είδη προϊόντων με παρόμοια περιγραφή.

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, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ 1201/1999.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αξίας 583.400.35 € για τη φορολογική περίοδο 01/02-29/02/2020 γίνεται αποδεκτός, λόγω τυπικής πλημμέλειας από τη φορολογική αρχή, ήτοι μη τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας, περί διοικητικής συνδρομής βάσει της 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 **25-09-2020** 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/25-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2020-29/02/2020 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 στην υπόχρεη.

**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.