



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03.12.2021

Αριθμός απόφασης: 3509

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από ..07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με ΑΦΜ: με έδρα, με αντικείμενο εργασιών: εργασίες υπερβολαβίας στο πλαίσιο της διαδικασίας παραγωγής εξωτερικών ενδυμάτων κατά της με αρ.06.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.07.2020 - 31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07.07.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με **ΑΦΜ:**, 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 με αρ.**06.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 - 31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους **20.620,83€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ποσού **10.310,42€**, ήτοι **συνολικό ποσό 30.931,25€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας προς την αλλοδαπή, Βουλγαρική Εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με έδρα στο, για την φορολογική περίοδο **01.07.2020 - 31.12.2020**, συνολικής αξίας **119.299,85€**, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας **119.299,85€**, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου για την αιτούμενη επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού **8.070,64€** από τη Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο **01.07.2020 - 31.12.2020**, δυνάμει της με αρ./2021 σχετικής εντολής ελέγχου.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 02.06.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ.1 – 18):

I. Ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις

Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα για τις συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **22.381,85€** προς την αλλοδαπή, Βουλγαρική Εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 - 31.12.2020** :

- Τα Δελτία Αποστολής που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, φέρουν υπογραφή μόνο του εκδότη και συνοδεύονται από ταυτάριθμο και με ίδια ημερομηνία έκδοσης proforma invoice εκδόσεως της Βουλγάρικης επιχείρησης.

- Στα μεταφορικά έγγραφα (CMR) (άνευ αρίθμησης) αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας ΙΧ ιδιοκτησίας της Βουλγαρικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με οδηγό τον κ..... Ειδικότερα:

- Ο κ..... του οποίου το δίπλωμα οδήγησης επιδείχθηκε στον έλεγχο, δεν έχει υπογράψει για την παραλαβή ή την παράδοση (για επεξεργασία) σε κανένα από τα λοιπά έγγραφα με τα οποία έχει γίνει η διακίνηση των αγαθών.

- Δεν προσκομίστηκε το διαβατήριο του και δεν προκύπτει από πουθενά η συσχέτιση του με τις εξεταζόμενες διακινήσεις.

- Δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις του ιδίου του αγοραστή ότι προτίθεται να μεταφέρει τα αγαθά που αγόρασε, ο ίδιος στο άλλο κράτος - μέλος (Βουλγαρία)..

- Για τους ελεγχόμενους μήνες 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος}, 11^{ος} και 12^{ος} του 2020 δεν προκύπτουν καθόλου διελεύσεις διοδίων. Ειδικότερα:

Οι λογαριασμοί διοδίων που προσκομίστηκαν αφορούν δύο διαφορετικούς πομποδέκτεςκαι Ο..... και δεν σχετίζονται με το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Πάνω από τις μισές ημέρες κατά τις οποίες έχει εκδώσει δελτία αποστολής η ελληνική επιχείρηση δεν προκύπτει καμία διέλευση διοδίων από Βουλγαρία προς Ελλάδα και το αντίστροφο για τη ίδια ημέρα ή για την προηγούμενη ή ακόμα και την προπροηγούμενη ημέρα.

- Τα δελτία αποστολής που έχει εκδώσει η ελεγχόμενη επιχείρηση για παραλαβή αγαθών για επεξεργασία-φασόν δεν αναγράφει κάποιο όχημα.

- Από τα δικαιολογητικά που επιδείχθηκαν στον έλεγχο, για την διακίνηση δεν αποδεικνύεται η άφιξη του οχήματος στην Ελλάδα και η επιστροφή του στην Βουλγαρία.

- Απαραίτητη προϋπόθεση για την απαλλαγή από ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης, είναι η φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος.

Ο έλεγχος εξέτασε μία προς μία όλες τις συναλλαγές και κρίνοντας συνδυαστικά: -την έκδοση των προσκομιζόμενων παραστατικών (Δ.Α – Τ.Π.), -τη διακίνηση των εμπορευμάτων προς την αλλοδαπή, Βουλγαρική Εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., κατέληξε στο πόρισμα ότι για τις εν λόγω συναλλαγές ύψους **22.381,85€**, δεν αποδείχθηκε ότι αφορούν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1201/1999 και του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)), και ως εκ τούτου αποτελούν φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.ΠΑ. 24%.

II. Ως προς την Παροχή υπηρεσιών της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.2859/2000

Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα για τις συνολικές ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών ύψους **96.918,00€** προς την αλλοδαπή, Βουλγαρική Εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 - 31.12.2020** διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

Τα αγαθά έρχονται από την Βουλγαρία στην Ελλάδα και κατόπιν επεξεργασίας επιστρέφουν στην Βουλγαρία με ευθύνη του πελάτη και με μεταφορικά μέσα του πελάτη.

Έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την ελεγχόμενη επιχείρηση και αναγράφεται σ' αυτά ο ΑΦΜ του λήπτη. Ειδικότερα:

-Το τιμολόγιο30-09-2020, στην κάτω δεξιά γωνία φέρει σφραγίδα της Βουλγάρικης επιχείρησης «.....» με τα πλήρη στοιχεία αυτής και είναι ανυπόγραφο, αντί της σφραγίδας της εκδότριας ελληνικής επιχείρησης.

-Το τιμολόγιο-09-2020, στην κάτω δεξιά γωνία φέρει σφραγίδα της Βουλγάρικης επιχείρησης «.....» με τα πλήρη στοιχεία αυτής αντί της σφραγίδας της εκδότριας ελληνικής επιχείρησης. Επίσης φέρει υπογραφή επί της σφραγίδας, η οποία δεν διαφέρει από τις υπογραφές που φέρουν τα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την Ελληνική ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση.

-Τα τιμολόγια-2020,2020,09-2020,10-2020 και-11-2020 ως περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας αναγράφουν 2020 (.....).

Και τα πέντε ως άνω τιμολόγια φέρουν ακριβώς την ίδια περιγραφή, αλλά διαφορετική κάθε φορά αξία τιμολογίου.

-Δεν γίνεται καμιά αναφορά για το ακριβές είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και για το πώς προκύπτει κάθε φορά η τιμολόγηση αυτών, αλλά ούτε γίνεται κάποια παραπομπή σε λοιπά έγγραφα(αναλυτική σύμβαση τιμολόγησης, παραγγελίες κ.α.), από τα οποία να προκύπτει το ακριβές είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, η έκταση της και ο τρόπος τιμολόγησης αυτής.

- Στο από 19/02/2019 «Ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εκτέλεσης έργου», μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης "υπεργολάβος" και της επιχείρησης "εργολάβος" που εδρεύει στο Πετρίτσι της Βουλγαρίας που προσκομίστηκε μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«.....Δεδομένου ότι ο εργολάβος δραστηριοποιείται στο χώρο της κατασκευής έτοιμων ενδυμάτων αναθέτει στην υπεργολάβο, η οποία ειδικεύεται στις υπηρεσίες υπεργολαβίας στο πλαίσιο της διαδικασίας παραγωγής εξωτερικών ενδυμάτων, τον σχεδιασμό και την παραγωγή δειγματολογίου, την κοπή κατά παραγγελία των υφασμάτων που θα της αποστέλλει ο εργολάβος, την διακίνηση για λογαριασμό του των υπό παραγωγή ενδυμάτων εντός Ελλάδος σε διάφορους υπεργολάβους άλλων εργασιών (τυπωτήρια, εργαστήρια κεντημάτων κ.τ.λ.) την παραλαβή αυτών μετά την κατά ανωτέρω μερική επεξεργασία τους από τους διάφορους τρίτους υπεργολάβους και τέλος την επιστροφή όλων των υπό παραγωγή ενδυμάτων στην έδρα του εργολάβου για την ολοκλήρωση της παραγωγής τους. »

«ΑΜΟΙΒΗ ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΥ

Για την κοπή των υφασμάτων που θα του αποστέλλει ο εργολάβος, ανάλογα με την δυσκολία επεξεργασίας του υλικού (λ.χ. βαμβάκι, βισκόζη, δαντέλα, σατέν κλπ), τον αριθμό των τεμαχίων

από τα οποία αποτελείται το κάθε ρούχο (λ.χ.ρούχο με μπάσκες, μανσέτες, διαφορετικές πλάτες, λαιμουδιές κλπ), ο υπεργολάβος θα λαμβάνει από 0,10€ έως 1€ για το κάθε ρούχο.

Για το σχεδιασμό και την παραγωγή του δειγματολογίου σύμφωνα με τις οδηγίες του εργολάβου και των πελατών του, η αμοιβή του υπεργολάβου θα καθορίζεται κάθε φορά από τα έξοδα των ανωτέρω εργασιών, τη δυσκολία εκτέλεσής τους και τον όγκο των εργασιών.»

Από το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό, δεν αποδεικνύεται ούτε εξειδικεύεται για κάθε περίπτωση χωριστά ο τρόπος επιμέτρησης και αποτίμησης των παρεχόμενων υπηρεσιών.

-Ο πελάτης (λήπτης υπηρεσιών) ..., είναι εγγεγραμμένος στο κοινοτικό μητρώο VIES από 24/07/2018.

-Δηλώθηκαν στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της αντίστοιχης περιόδου.

-στα δελτία αποστολής που εκδίδει η ελεγχόμενη, για την διακίνηση αγαθών για επεξεργασία, δεν αναγράφει κάποιο όχημα διακίνησης

-Δεν προσκομίστηκε τραπεζική κίνηση εισερχόμενων εμβασμάτων του λογαριασμού GR..... της τράπεζας Πειραιώς.

-δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των ειδών και ο τόπος παροχής για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών για τις υπηρεσίες φασόν που τιμολόγησε η ελεγχόμενη.

Επειδή, από τα εκδιδόμενα στοιχεία, δεν προκύπτει το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ούτε γίνεται παραπομπή σε σχετική συμφωνία ή άλλο έγγραφο. Η περιγραφή είναι ασαφής με αόριστη αιτιολογία, δεν γίνεται λεπτομερής περιγραφή του παρεχόμενου έργου.

Οι προσκομιζόμενες καταστάσεις αναγράφουν COLLECTION 2021 artwork, desining, e-patterns sample, e-paterns production, e-sample +e-production control ενώ τα προσκομιζόμενα τιμολόγια αφορούν την περίοδο του 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου του 2020 και όχι το 2021 και συγκεκριμένα αναγράφουν COLLECTION 2020 (artwork, designtng,e-paterns production, e-sample presentation). Όσα προσκομίστηκαν δεν σχετίζονται με τα ελεγχόμενα τιμολόγια.

Ο έλεγχος εξέτασε μία προς μία όλες τις συναλλαγές και κρίνοντας συνδυαστικά:

- την έκδοση των προσκομιζόμενων παραστατικών (Δ.Α – Τ.Π.), ως προς τη χώρα, την ταχυδρομική Δ/νση προορισμού, τον ΑΦΜ του παραλήπτη κλπ στοιχεία

- τη διακίνηση των εμπορευμάτων προς την αλλοδαπή, Βουλγαρική Εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.

- τον τρόπο πληρωμής των αγαθών, κατέληξε στο πόρισμα ότι για τις συναλλαγές ύψους **96.918,00€**, δεν αποδείχθηκε ότι αφορούν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών κατά τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 14 του

N.2859/2000 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1201/1999 και του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)), και ως εκ τούτου αποτελούν φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.ΠΑ. 24% και παράλληλα ικανοποίησε το αίτημα επιστροφής φ.π.α. ύψους 8.070,64 ευρώ (κωδ. 503) με βάση την υποβληθείσα με α/α 12458/28.01.2021 περιοδική δήλωση φ.π.α φορολ. περιόδου 01.10.2020 – 31.12.2020.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07.07.2021 ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / ...2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους κάτωθι λόγους:

Α.Στο μεταφρασμένο ιδιωτικό συμφωνητικό συνταγμένο στη βουλγαρική γλώσσα προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο οι όροι της συνεργασίας του με την αντισυμβαλλόμενη.

Η αποτίμηση των παρεχόμενων υπηρεσιών θα προσδιορίζεται κάθε φορά βάσει σταθερών κριτηρίων (των εξόδων των εργασιών, της δυσκολίας εκτέλεσης και του όγκου). Τούτο είναι όχι μόνο εύλογο (καθότι σύμφωνα με τα δεδομένα που επικρατούν στην αγορά του φασόν είναι σύνηθες να μην έχει ο παρέχων την υπηρεσία απολύτως ακριβή γνώση του υλικού που θα αναλάβει να επεξεργαστεί – λ.χ. ποιας ακριβώς ποιότητας / ύφανσης είναι η πρώτη ύλη, ούτως ώστε να προσδιοριστεί ο κατάλληλος τρόπος δευτερογενούς επεξεργασίας – που προφανώς επάγεται διαφορετικά έξοδα κ.α. ανά περίπτωση).

Είναι ευνόητο ως εκ τούτου για ποιους λόγους η εκ των προτέρων ακριβής αποτίμηση δεν είναι ούτε συνήθης ούτε και εφικτή στην αγορά του φασόν. Προσκομίσθηκαν περαιτέρω προς υποβοήθηση του ελέγχου και αναλυτικές καταστάσεις που τηρεί αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες σχεδίασης, οι οποίες ωστόσο εκ παραδρομής, όπως διαπίστωσε και ο έλεγχος φέρουν ημερομηνία 2021 (παρότι πράγματι αφορούν στο υπό κρίση έτος 2020) τις οποίες προσκομίζει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή (**ΣΧΕΤ. 1**).

Β.Από τα στοιχεία τα οποία έθεσε υπόψη του ελέγχου το πραγματικό γεγονός της μεταφοράς επεξηγείται αφενός για ποιο λόγο δεν εμφανίζονται σε όλες τις περιπτώσεις διελεύσεις διοδίων, με δεδομένη τη συνήθη πρακτική στις μεταφορές μεταξύ Ελλάδας – Βουλγαρίας να επιλέγονται επαρχιακές οδοί χάριν εξοικονόμησης εξόδων.

Γ. Η μη αναγραφή στα δελτία αποστολής του αριθμού πινακίδας, συμπληρώνεται νομίμως από το CMR και ως εκ τούτου δεν δύναται να αμφισβητηθεί η παράδοση εκ μόνου του λόγου αυτού.

- Εφόσον ο αγοραστής ανέλαβε την μεταφορά, δεν είναι υποχρέωσή της να έχει στην διάθεσή της τα δικά του αποδεικτικά διοδίων.

- Προσκόμισε στον έλεγχο λογαριασμούς διελύσεων (διόδια) της Εγνατίας Οδού για το διάστημα 1-9-2020 έως 31-12-2020 από το όχημα διακίνησης της βουλγάρικης εταιρείας, όπως της γνωστοποιήθηκε από την βουλγάρικη εταιρεία κατά τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο, το όχημα ακολουθούσε διαδρομή μέσω επαρχιακών οδών χωρίς διόδια.

Δ.Ιδιαζόντως δε, εφόσον όπως αναλύθηκε πρέπει να προσδίδεται έμφαση στην ουσία και όχι στον τύπο, θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη η προσκόμιση υπεύθυνων δηλώσεων εκ μέρους της λήπτριας επιχείρησης, που βεβαιώνει την κανονική παράδοση του συνόλου των συμπεφωνημένων. Ο έλεγχος επικαλείται ότι δεν έχουν βέβαιη χρονολογία και έχει σφραγίδα της επιχείρησης και όχι υπογραφή φυσικού προσώπου. Η κρίση όμως αυτή είναι πλημμελής. Σε καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται υποχρέωση να φέρουν τα συγκεκριμένα έγγραφα βέβαιη χρονολογία. Τουναντίον είθισται στις εμπορικές συναλλαγές, ειδικά όταν έχει διαμορφωθεί μια κατ' επανάληψη διαδικασία να μην υπάρχει αμφισβήτηση μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων προκειμένου να προσδώσουν στα μεταξύ τους έγγραφα περισσότερη τυπικότητα.

Η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 04-08-2021 συμπληρωματικό υπόμνημά της, συνυποβάλλει τα κάτωθι τιμολόγια της Βουλγαρικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και φορτωτικά έγγραφα CMR της μεταφορικής Βουλγαρικής εταιρίας με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με τα οποία αποδεικνύεται / εξειδικεύεται επαρκώς κατά περίπτωση η μεταφορά των αγαθών από το ένα κράτος – μέλος στο άλλο:

- Για τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον **μήνα Ιούλιο 2020**, εκδόθηκαν: το υπ' αριθ. / 31-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 25-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. 18-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 11-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. 10-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 07-07-2020 τιμολόγιο και τα αντίστοιχα CMR, το υπ' αριθ. 04-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR και το υπ' αριθ. / 04-07-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR.

- Για τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον **μήνα Αύγουστο 2020**, εκδόθηκαν: το υπ' αριθ. / 29-08-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 29-08-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 22-08-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 22-08-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR και το υπ' αριθ. / 17-08-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR.

- Για τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον **μήνα Σεπτέμβριο 2020**, το υπ' αριθ. / 28-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. / 25-09-2020

τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /19-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /19-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /12-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /11-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /10-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR και το υπ' αριθ. /05-09-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR.

- Για τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον μήνα **Οκτώβριο 2020**, εκδόθηκαν: το υπ' αριθ. /17-10-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. ...13-10-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR και το υπ' αριθ. /06-10-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR.

- Για τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον μήνα **Νοέμβριο 2020**, εκδόθηκαν: το υπ' αριθ. 0000007203/30-11-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. 0000007193/28-11-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. 0000007176/21-11-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. 0000007150/17-11-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. 0000007123/10-11-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR και το υπ' αριθ. 0000007109/07-11-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR.

- Για τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον μήνα **Δεκέμβριο 2020**, εκδόθηκαν: το υπ' αριθ.19-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /19-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /18-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /18-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /12-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /12-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /12-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /05-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR, το υπ' αριθ. /05-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR και το υπ' αριθ. ... /04-12-2020 τιμολόγιο και το αντίστοιχο CMR.

Τα ως άνω φορτωτικά έγγραφα (CMR) εκδόθηκαν από την εταιρία και αφορούν σε μεταφορές από τη χώρα της Βουλγαρίας στη χώρα της Γερμανίας, με αποστολέα την εταιρία Πιο συγκεκριμένα, όπως έχει ήδη επισημανθεί και με την ενδικοφανή προσφυγή της, πελάτης της ήταν κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα η εταιρία, στην οποία απέστειλε αγαθά, εξ ου και τα τιμολόγια ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών και τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων με πελάτη και στις δύο περιπτώσεις την ως άνω βουλγάρικη εταιρία. Με άλλα λόγια, μετέφερε τα αγαθά από το ένα κράτος – μέλος (Ελλάδα) προς το άλλο (Βουλγαρία). Από τη χώρα της Βουλγαρίας, τα αγαθά απεστάλησαν με τη βοήθεια της μεταφορικής εταιρίας, σε διάφορες διευθύνσεις της Γερμανίας, όπως για παράδειγμα την πόλη Weiden, Michelfeld, Rastede κτλ. της οποίας τα εκδοθέντα τιμολόγια προσκομίζει προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Καταληκτικά και σχεδιαγραμματικά, απέστειλε τα αγαθά στη Βουλγαρία και από εκεί, η μεταφορική της Βουλγαρίας μετέφερε τα αποστέλλοντα με εντολή της εταιρίας LTD και με τη βοήθεια της μεταφορικής εταιρίας σε διαφορετικούς προορισμούς.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν: «Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος 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 ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και

γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' , καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1

του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2859/2000 «Παροχή υπηρεσιών» ορίζονται τα εξής:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

.....
ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

Επειδή, σύμφωνα διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» ορίζονται και τα εξής:

« 1.....2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης

κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α`, παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο, β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α`, παρ. 2 του Ν.1642/1986, γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES, δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

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

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

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

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

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

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή, β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ)

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. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, 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.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ` (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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, 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. 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί

σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ 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, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται **μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα**, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν

λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. 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).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης 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 κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ 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, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης

Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **C-409/2004** του ΔΕΚ «24.... οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσόμενη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. Ι?3227, σκέψη 29). 25. Επομένως, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντίστοιχης με ενδοκοινοτική απόκτηση καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, της παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ. 26. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει, λαμβανομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που περιλαμβάνεται στις δύο αυτές διατάξεις, να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ισχύει μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβαίνει στον αγοραστή και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, έχει απομακρυνθεί στην πράξη από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως. 27. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται στον ΦΠΑ προβλέπονται στο άρθρο 28α της έκτης οδηγίας. Πέραν των προϋποθέσεων που διευκρινίζουν την ιδιότητα του πωλητή και του αγοραστή, που θεσπίζονται στην παράγραφο 1, στοιχείο α΄, του άρθρου αυτού, η παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ιδίου άρθρου εξαρτά την ενδοκοινοτική απόκτηση από δύο προϋποθέσεις, δηλαδή, αφενός, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει ως κύριος το ενσώματο αγαθό και, αφετέρου, την αποστολή ή τη μεταφορά του αγαθού αυτού στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

Επειδή, «...κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε

άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 42· αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I7897, σκέψη 23· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29).

32. Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής.

33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβιβάσεως του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή. (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33).

Επειδή, στις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 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, εναπόκειται σε εκείνον ο οποίος ζητεί να κάνει χρήση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δηλαδή στον προμηθευτή αγαθών, να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ. (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 26). Επιπλέον, από το ως άνω άρθρο 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 ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά προκειμένου να μεταφερθούν στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 27 και 33).

Επειδή, ο τόπος παραδόσεως σε πράξεις, όπως οι επίμαχες, δεν μπορεί να καθοριστεί χωρίς να ληφθούν υπόψη τα κρίσιμα αντικειμενικά στοιχεία που αφορούν στον τελικό αποκτώντα και δεν μπορεί να εξαρτάται μόνον από το πώς χαρακτήρισε ο εν λόγω προμηθευτής κατά την παράδοση, στηριζόμενος αποκλειστικά στις προφορικές πληροφορίες που του είχε παράσχει η λήπτρια επιχείρηση. Πρέπει να υπομνησθεί ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από τον φόρο υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ. Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ., αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το εν λόγω σύστημα εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

Επομένως, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και την εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας.

Επειδή, 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.

Επειδή, το 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 είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος.

Επειδή, τα συμπληρωματικά στοιχεία (φωτοτυπίες) που συνυποβλήθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση των ισχυρισμών της αφορούν τιμολόγια και CMR ενδοκοινοτικών παραδόσεων της Βουλγαρικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. προς διάφορες Γερμανικές εταιρίες (όπως GMBH κ.α.) από τη μεταφορική Βουλγαρική εταιρία με την επωνυμία LTD με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από06.2021 θεωρηθείσα έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., οι εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών προς τη Βουλγαρική Εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., συνολικής αξίας **119.299,85€**, δεν έγιναν δεκτές και αμφισβητήθηκαν ως προς τη νομιμότητα τα προσκομιζόμενα φορολογικά στοιχεία (όπως Δελτία Αποστολής υπογεγραμμένα από την ίδια τα οποία συνοδεύονται από ταυτάριθμο και με ίδια ημερομηνία έκδοσης proforma invoice εκδόσεως της Βουλγαρικής επιχείρησης, μεταφορικά έγγραφα (CMR) (άνευ αρίθμησης) με αριθμό κυκλοφορίαςΙΧ ιδιοκτησίας της Βουλγαρικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... LTD» με οδηγό τον κ....., αποδείξεις διόδων) λόγω μη προσκόμισης: α) σχετικής βεβαίωσης παραλήπτη των εμπορευμάτων αυτών, β) του διαβατηρίου του οδηγού κ....., γ) μη αναγραφής του είδους της ποσότητας των παραχθέντων αγαθών (φασόν εργασίες) δ) των μεταφορικών αποδεικτικών στοιχείων και ε) μη υπόδειξης της διαδρομής της που ακολουθήθηκε για την μεταφορά των αγαθών από την Βουλγαρία στην Ελλάδα και αντίστροφα.

Επειδή, για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν προκύπτει η υποβολή σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES από τη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης του αγοραστή, οι διαπιστώσεις ελέγχου δεν αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα ως προς τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Επειδή, 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 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 (ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1201/1999).

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 - 31.12.2020** είναι πλημμελής, γιατί δεν ακολουθήθηκε η υποχρεωτική διοικητική διαδικασία. Κατά συνέπεια είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα.

Επειδή, δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία της υποβολής σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης του αγοραστή διασφαλίζοντας έτσι τα συμφέροντα του Δημοσίου και τη μη παρακώλυση των εργασιών της επιχείρησης της προσφεύγουσας, κατά τα οριζόμενα της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1201/1999, η προσβαλλόμενη με αρ.**02.06.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 - 31.12.2020**, ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια.

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. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ.πρωτ/07.07.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με **ΑΦΜ:** και την **ακύρωση** της με αρ./02.06.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2020 - 31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.