



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 03-02-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **267**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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 κατάθεσηςμε αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα

..... και διεύθυνση έδρας επί της οδού,
....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/01/2018 και β) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2018-28/02/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ,&..... πρόσθετα υπομνήματα της προσφεύγουσας με πρόσθετους στοιχεία επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας εταιρίας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/01/2018**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους **43.708,42 €** πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους **21.854,21€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **65.562,63€**. Η διαφορά του φόρου προέκυψε, επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τις αλλοδαπές Ιταλικές επιχειρήσεις **α).....(IT,)**, για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/01/2018 συνολικής αξίας **78.111,02€** δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013 και **β) (IT,)** για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/01/2018, συνολικής αξίας 104.007,38€ δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013, προκειμένου οι ανωτέρω συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., τόπος παράδοσης είναι η Ελλάδα, τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς τις ανωτέρω ιταλικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας **182.118,40€** έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση Φ.Π.Α. (24%) και να αποδοθεί ο αναλογών φόρος.

Στις περιπτώσεις αυτές διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει ο τελικός παραλήπτης και δεν στοιχειοθετείται η έννοια της παράδοσης των εμπορευμάτων στο άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια των διατάξεων που προβλέπουν απαλλαγή ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις (αρθ.28 Ν.2859/2000).

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου **01/02/2018-28/02/2018**,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους **111.954,73 €** πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους **55.977,37€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **167.932,10€**. Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την αλλοδαπή Ιταλική επιχείρηση(IT), συνολικής αξίας 466.478,06€ € αφενός μεν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999 (για τις συναλλαγές στο διάστημα 1/2-4/2/2018), αφετέρου δε, δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (για το διάστημα 1/2/2018-28/2/2018) προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., τόπος παράδοσης είναι η Ελλάδα, τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς την ιταλική επιχείρηση(IT) συνολικής αξίας 466.478,06€ έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση Φ.Π.Α. (24%) και να αποδοθεί ο αναλογούν φόρος. Για τις ανωτέρω συναλλαγές, δεν προκύπτει ο τελικός παραλήπτης και δεν στοιχειοθετείται η έννοια της παράδοσης των εμπορευμάτων στην Ιταλία, κατά την έννοια των διατάξεων που προβλέπουν απαλλαγή ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις (αρθ.28 Ν.2859/2000). Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης.

α) στη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/1/2018.

Η διενέργεια ελέγχου προέκυψε με αφορμή το υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΜΠ έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης με το οποίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης εταιρείας για το διάστημα 4/2016-1/2018.

Κατόπιν εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....έγγραφη εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τον έλεγχο των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρείας στο Φ.Π.Α. στο πλαίσιο πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/1/2018.

Κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για την περίοδο 1/1/2016-31/1/2018, κοινοποιήθηκαν στην Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης τα κάτωθι έγγραφα:

- Το υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΜΠ έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης με το οποίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης εταιρείας για το διάστημα 4/2016-1/2018, λόγω ύποπτων συναλλαγών με αλλοδαπές επιχειρήσεις:
 - ο(Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT),
 - ο(Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT),
 - ο (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT.....) και
 - ο(Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT.....).
- Το υπ' αριθμ. πρωτ.έγγραφο του Α' ΤΕΛΩΝΕΙΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ – ΕΞΑΓΩΓΩΝ με το οποίο ζητήθηκε η χορήγηση στοιχείων στο πλαίσιο ελέγχου των διασαφήσεων της εταιρείας με συγκεκριμένη ιταλική εταιρεία.

- Το υπ' αριθμ. πρωτ.έγγραφο του Α' ΤΕΛΩΝΕΙΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ – ΕΞΑΓΩΓΩΝ με το οποίο γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ πως η ανωτέρω υπηρεσία έχει προβεί στις απαραίτητες ενέργειες είσπραξης των βεβαιωμένων φορολογικών επιβαρύνσεων που έτυχαν απαλλαγής σε κάθε παραστατικό εισαγωγής εμπορευμάτων της εταιρείας με Α.Φ.Μ., τα οποία εισήχθησαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων της αριθμ. ΠΟΛ 1194/2015 για τις συναλλαγές της με την εταιρεία (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ.....) (INV 41/2018/, 48/2018, 49/2018, 50/2018, 51/2018, 52/2018 και 53/2018).
- Το υπ' αριθμ. πρωτ.ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του Γ' τμήματος περί του εκ των υστέρων ελέγχου της ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης, με το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του ΣΤ' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως στο πλαίσιο ελέγχου των ιταλικών αρχών διαπιστώθηκε πως η εταιρεία (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ.....) είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, ο νόμιμος εκπρόσωπος της οποίας δεν μπορεί να εντοπιστεί και είναι εξαφανισμένος έμπορος (missing trader), ενώ στις ιταλικές φορολογικές αρχές προσκομίστηκαν για την εταιρεία λογιστικά / εμπορικά έγγραφα μέχρι την 30/11/2015.
- Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του ΣΤ' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως στο πλαίσιο ελέγχου των ιταλικών αρχών στην εταιρεία(Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ.....) προέκυψε πως η δηλωθείσα διεύθυνση είναι ένας κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης, ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί και δεν έχουν υποβληθεί οι απαιτούμενες κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προέκυψαν τα κάτωθι:

Διαπιστώσεις επί των ελεγχόμενων συναλλαγών με την εταιρεία

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου και σε συνέχεια του σχετικού αιτήματός του ελέγχου, για παροχή πληροφοριών (αρ. πρωτ.), κοινοποιήθηκε μέσω της ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. ΕΜΠ.έγγραφο), το πόρισμα της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις ιταλικές αρχές αναφορικά με την δραστηριότητα της εταιρείας (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ.....). Από το σχετικό έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2018 ΕΜΠ) προκύπτει **πως η εταιρεία είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, ο νόμιμος εκπρόσωπος της οποίας δεν μπορεί να εντοπιστεί, αναμινύεται σε δύο ποινικές διώξεις για φορολογικές παραβάσεις και είναι εξαφανισμένος έμπορος (missing trader), ενώ στις ιταλικές φορολογικές αρχές προσκομίστηκαν για την εταιρεία λογιστικά / εμπορικά έγγραφα μέχρι την 30/11/2015 από τον λογιστή της.**

Συγκεντρωτικά οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία για τον

Ιανουαρίου του 2018 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Παραστατικά με πελάτη την εταιρεία 1/2018

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Διαπιστώσεις ελέγχου
1	INV 48	18-1-2018	12.800,16€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία, περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, VIA ARGINE 268 STAND F107, NAPOLI (P.IVA) ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
2	INV 47	18-1-2018	13.238,72€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία, περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT) ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
3	INV 49	22-1-2018	14.590,80€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία, περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, <u>VIA MURACCIO, ROMA, ITALIA (άνευ Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.)</u> . ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
4	INV 50	22-1-2018	12.503,76€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, <u>VIA MURACCIO, ROMA, ITALIA (άνευ Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.)</u> . ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. –

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Διαπιστώσεις ελέγχου
				ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
5	INV 51	25-1-2018	13.014,24€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας(VAT), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας <u>VIA MURACCIO, ROMA, ITALIA (άνευ Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.)</u> . ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
6	INV 52	25-1-2018	20.076,24€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας(VAT), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας <u>VIA MURACCIO, ROMA, ITALIA (άνευ Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.)</u> . ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
7	IINV 53	25-1-2018	17.783,46	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας(VAT), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση VIA MELISSANO 14, 00132, ROMA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας <u>VIA MURACCIO, ROMA, ITALIA (άνευ Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.)</u> . ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
Σύνολο 1/2018			104.007,38€	

Οι ανωτέρω πωλήσεις συσχετίστηκαν με αγορές από την ΚΙΝΑ και τον προμηθευτή INV SZZJ...../24-12-2017.

Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δικαιολογητικά δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α.. Ειδικότερα, από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο παραστατικά (τιμολόγια και φορτωτικές CMR) **δεν αποδεικνύεται ο τελικός παραλήπτης των αγαθών** και η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών δεν μπορεί να επαληθευτεί από τις ιταλικές αρχές στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, καθότι η ιταλική εταιρεία και ο νόμιμος

εκπρόσωπος της δεν μπορούν να εντοπιστούν, ενώ στις ιταλικές αρχές προσκομίστηκαν λογιστικά αρχεία μέχρι 30/11/2015.

Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση έγινε στην εταιρεία (IT) ή κατ' εντολή της σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών.

Για τις περιπτώσεις 1 και 3 έως 7 του ανωτέρω πίνακα (Πίνακας 22) τα αγαθά δεν παραδόθηκαν στην εταιρεία, καθότι από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, δεν προκύπτει μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των ενσώματων αγαθών στους υπογράφοντες τις φορτωτικές και οι οποίοι εμφανίζονται ως υποτιθέμενοι "τελικοί παραλήπτες" αυτών.

Για τη δεύτερη περίπτωση του ανωτέρω πίνακα, όπου στη θέση της παραλαβής των προϊόντων στο έγγραφο της φορτωτικής (CMR) εμφανίζεται η σφραγίδα της εταιρείας, η επαλήθευση της συναλλαγής δεν είναι δυνατή καθώς σε συνέχεια των διασταυρωτικών ελέγχων με τις ιταλικές φορολογικές αρχές και σε απάντηση σχετικού αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προέκυψε ότι η εταιρεία δεν μπορεί να εντοπιστεί, ενώ ο μονοπρόσωπος εταίρος θεωρείται εξαφανισμένος έμπορος, επίσης δεν μπορεί να εντοπιστεί και εμπλέκεται σε δύο ποινικές διώξεις για φορολογικές παραβάσεις. Επίσης η δεν απέδειξε πως η παράδοση των αγαθών έγινε σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε κ-μ της ευρωπαϊκής ένωσης.

Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος κατέληξε στο παρακάτω πόρισμα:

Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση (IT) καθότι δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ, τόπος παράδοσης είναι η Ελλάδα, τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς την ιταλική επιχείρηση (IT) **συνολικής αξίας 104.007,38€ έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση Φ.Π.Α. (24%) και να αποδοθεί ο αναλογούν φόρος.**

Διαπιστώσεις επί των ελεγχόμενων συναλλαγών με την εταιρεία και

Στο πλαίσιο ελέγχου των συναλλαγών της εταιρείας με την ιταλική επιχείρηση με VAT Number IT, ο έλεγχος εντόπισε στα βιβλία της εταιρείας τις κάτωθι εγγραφές:

α/α	Ημ/νία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Παρ	Αρ.	Χρέωση	Πίστωση
3666	10/01/2018	30,01,01,0001	 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΣΤΟ	INV.	44	16.882,85	
3667	10/01/2018	70,01,01,0024	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΜΕ	INV.	44		13.615,20
3668	10/01/2018	54,02,01,0024	Φ.Π.Α. ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ 24%	INV.	44		3.267,65
3669	11/01/2018	30,01,01,0001	 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΣΤΟ	INV.	45	17.250,68	
3670	11/01/2018	70,01,01,0024	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΜΕ	INV.	45		13.911,84
3671	11/01/2018	54,02,01,0024	Φ.Π.Α. ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ 24%	INV.	45		3.338,84
3672	11/01/2018	30,01,01,0001	 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΣΤΟ	INV.	46	16.525,43	
3673	11/01/2018	70,01,01,0024	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΜΕ	INV.	46		13.326,96
3674	11/01/2018	54,02,01,0024	Φ.Π.Α. ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ 24%	INV.	46		3.198,47

Επίσης, αντίγραφα τιμολογίων των ανωτέρω συναλλαγών εντοπίστηκαν επισυναπτόμενα στα προσκομισθέντα ΤΙΜ Εξόδων & Παροχής Υπηρεσιών του εκτελωνιστή (Α.Φ.Μ.) με αρ. 7581/16-1-2018, 7582/16-1-2018 και 7583/16-01-2018.

Επιπλέον από τον αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα που απέστειλε η ελεγχόμενη εταιρεία (...../1-2-2018) προκύπτουν για τον Ιανουάριο 2018 ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην εταιρείαμε VAT Number IT, αγαθών αξίας 40.854,00€.

Με την 1^η τροποποιητική δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα που υπέβαλε η ελεγχόμενη εταιρεία για τον Ιανουάριο 2018 (αρ. δηλ./22-2-2018), μεταφέρει το ποσό των 40.854,00€ και το δηλώνει ως ενδοκοινοτική παράδοση στην εταιρείαμε VAT Number IT..... (συνολική αξία αγαθών 78.111,02€).

Κατόπιν με την 2^η τροποποιητική δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα που υπέβαλε η ελεγχόμενη εταιρεία για τον Ιανουάριο 2018 (αρ. δηλ./15-3-2018), μεταφέρει το ποσό των 78.111,02€ και το δηλώνει ως ενδοκοινοτική παράδοση στην εταιρεία με VAT Number IT

Τέλος με την 3^η τροποποιητική δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα που υπέβαλε η ελεγχόμενη εταιρεία για τον Ιανουάριο 2018 (αρ. δηλ./5-6-2018), μειώνει το ποσό των 78.111,02€ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την εταιρεία με VAT Number IT στο ποσό των 37.257,02€.

Ταυτοχρόνως, από τον έλεγχο των παραστατικών (αντίγραφα τιμολογίων) που προσκομίστηκαν διαπιστώθηκε πως, τα τιμολόγια με αρίθμηση 44/2018, 45/2018 και 46/2018 INV εκδόθηκαν και προς την επιχείρηση (IT). Ειδικότερα:

Συγκεντρωτικά οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία (IT) για τον Ιανουάριο του 2018 παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Πίνακας 1: Παραστατικά με πελάτη την εταιρεία 1/2018

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Διαπιστώσεις ελέγχου
1	INV 44	10-1-2018	13.615,20€	Δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία και δεν περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA TIBURTINAGUIDANIA MONTECELIO, ROMA ITALIA. Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, VIA ARGINE No 268 STEND F107, 80147, NAPOLI (IT.....)
2	INV 45	11-1-2018	13.911,84€	Δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία και δεν περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης. CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA TIBURTINAGUIDANIA MONTECELIO, ROMA ITALIA. Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας(IT.....)
3	INV 46	11-1-2018	13.326,96€	Δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία και δεν περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, VIA TIBURTINAGUIDANIA MONTECELIO, ROMA ITALIA. Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, VIA ARGINE No 268 STEND F107, 80147, NAPOLI (IT.....) και τόπος παράδοσης η NAPOLI.
4	INV 54	30-1-2018	18.027,86€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση, ALDO MORO, PISA ITALIA (IT). Το CRM στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, VIA ALDO MORO 16, PISA (IT.....).
5	INV 54B	30-1-2018	1.644,28€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης CMR της εταιρείας (VAT BG.....), από

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Διαπιστώσεις ελέγχου
				το οποίο προκύπτει ως προορισμός η επιχείρηση ALDO MORO PISA ITALIA (IT). Το CRM φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, VIA ALDO MORO 16, PISA (IT.....).
6	INV 55	30-1-2018	17.584,88€	Είναι καταχωρημένο στα βιβλία και περιλαμβάνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που έχει υποβληθεί, προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης Δεν συσχετίστηκε με κάποια εισαγωγή και με κάποιο CMR. Η εν λόγω συναλλαγή καταχωρήθηκε στα βιβλία
Σύνολο 1/2018			78.111,02€	

Οι ανωτέρω (1 έως 5) πωλήσεις συσχετίστηκαν με αγορές από την KINA και τον προμηθευτή INV SZZJ...../24-12-2017

Στο πλαίσιο ελέγχου των ανωτέρω συναλλαγών, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο εγκυρότητας του κοινοτικού Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του λήπτη και διαπιστώθηκε πως από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας VIES προκύπτει ως ημερομηνία ένταξης της (IT) στο μητρώο VIES η **5/2/2018, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την ελεγχόμενη εταιρεία.**

Επίσης, κατά την διάρκεια του ελέγχου, στη Δ.Ο.Υ κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας, με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως οι συναλλαγές της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε. με την εταιρεία (IT) **δεν μπορούν να επαληθευτούν και να παρασχεθούν οι αιτούμενες πληροφορίες, καθότι η δηλωθείσα διεύθυνση του γραφείου της δεύτερης στη Ρώμη είναι κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί.** Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Σημειώνεται δε πως η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας (IT), όπως προκύπτει από το ανωτέρω έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί.

Στην ελεγχόμενη εταιρεία επιδόθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ.19 αίτημα για παροχή πληροφοριών, με το οποίο ζητήθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με τον τόπο παράδοσης και τα πρόσωπα παραλαβής των εμπορευμάτων των ανωτέρω συναλλαγών. Ειδικότερα, σημειώνεται όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις του ελέγχου ότι τα ανωτέρω παραστατικά εκδόθηκαν προς την εταιρεία (IT), ωστόσο από τα CMR προκύπτει διαφορετικός προορισμός αποστολής και διαφορετικός παραλήπτης.

Με το υπ' αριθμ. πρωτ.υπόμνημά του ο διαχειριστής της εταιρείας (.....) γνωστοποίησε πως δεν είναι σε θέση να δώσει παραπάνω λεπτομέρειες για τις εν λόγω συναλλαγές γιατί έχουν περάσει χρόνια και δεν έχει εικόνα σχετικά με τους φακέλους (CMR, τιμολόγια και διασαφήσεις) τα οποία έχει προσκομίσει στον έλεγχο.

Επίσης, η ελεγχόμενη εταιρεία **δεν παρείχε γραπτώς πληροφορίες** αναφορικά με το:

- Αν τα υπ' αριθμ. 44/2018, 45/2018 και 46/2018 INV προς την εταιρεία (IT) καταχωρήθηκαν ή όχι στα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας.
- Ποιο είναι το πραγματικό γεγονός και συγκεκριμένα σε ποια εταιρεία τιμολόγησε και σε ποια εταιρεία απέστειλε τα εμπορεύματα.

Στην συνέχεια, η ελεγχόμενη εταιρεία με το σχετικό υπόμνημά της (αρ. πρωτ.) παρείχε γραπτώς πληροφορίες αναφορικά με τα υπ' αριθμ. 44/2018, 45/2018 και 46/2018 INV προς την εταιρεία (IT), αναφέροντας πως εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκαν, καθώς αλλάχθηκε η επωνυμία της εταιρείας προς την οποία έπρεπε να απευθυνθούν και υποστηρίζει πως τα ορθά τιμολόγια είναι μόνο εκείνα που εκδόθηκαν προς την εταιρεία

Ωστόσο, από τις τραπεζικές κινήσεις που προσκομίστηκαν, εμφανίζονται 3 καταθέσεις ισόποσης αξίας με τα αναφερόμενα τιμολόγια (13.326,96€, 13.615,20€ και 13.911,84€), οι οποίες πραγματοποιήθηκαν 12/03/2018 και 13/03/2018 από την εταιρεία Τα χρήματα επεστράφησαν από τον ίδιο λογαριασμό προς την εταιρεία με αιτιολογία BACK MONEY MISTAKE στις 16/3/2018.

Στις 21/3/2018 εμφανίζεται στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης εταιρείας κατάθεση ποσού 13.615,20€ ισόποση του INV 44/10-1-2018 από την εταιρεία, ενώ τα 45/2018 και 46/2018 INV εξοφλούνται με την από 22/3/2018 κατάθεση ποσού 90.301,54€ στο υπ' αριθμ.λογαριασμό της εταιρείας στην ALPHA BANK, που έγινε από την επιχείρηση (συνολική αξία των INV45, 46, 54, 55, 56 και 57).

Βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος διαπιστώνει πως τα υπ' αριθμ. 44/2018, 45/2018 και 46/2018 INV δεν εξοφλήθηκαν από την εταιρεία, εκδόθηκαν τιμολόγια προς την εταιρεία (IT) τα οποία **δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας.**

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη εταιρεία **δεν τήρησε τις τυπικές προϋποθέσεις** προκειμένου οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν της απαλλαγής του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Περαιτέρω, από την εξέταση των προσκομισθέντων εγγράφων υπό του πρίσματος των πρόσθετων πληροφοριών που ήρθαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών από την αμοιβαία διοικητική συνδρομή προέκυψε **πως δεν τηρήθηκαν ούτε οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές**

παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., καθ' ότι από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο παραστατικά (τιμολόγια και φορτωτικές CMR), προκύπτει ότι τα εμπορεύματα **δεν παρελήφθησαν** από την εταιρεία και η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών δεν μπορεί να επαληθευτεί από τις ιταλικές αρχές στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής καθότι **η δηλωθείσα διεύθυνση του γραφείου της εταιρείας στη Ρώμη είναι κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί.**

Τέλος, σημειώνουμε πως για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι **η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους** και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτει πως η ελεγχόμενη εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση(IT) καθότι αφενός μεν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999, αφετέρου δε δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις **προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α.**, συνεπώς τόπος παράδοσης είναι η Ελλάδα, τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς την ιταλική επιχείρηση(IT) συνολικής αξίας **78.111,02€ έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση Φ.Π.Α. (24%) και να αποδοθεί ο αναλογών φόρος.**

β) στη φορολογική περίοδο 01/02/2018-28/2/2018.

Η διενέργεια ελέγχου προέκυψε με αφορμή το υπ' αριθμ.ΕΜΠ έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, με το οποίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης εταιρείας και του από 15/04/2019 υπηρεσιακού σημειώματος της Ε' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, αναφορικά με την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών για τον 2^ο /2018 με εταιρεία μη ενταγμένη στο σύστημα VIES (.....Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT.....).

Κατόπιν εκδόθηκε η υπ' αριθμ.έγγραφη εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τον έλεγχο των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρείας στο Φ.Π.Α. στο πλαίσιο πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2018-28/2/2018.

Στο πλαίσιο ελέγχου των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης εταιρείας για την περίοδο 01/02/2018 – 28/02/2018 με την ιταλική επιχείρηση (IT) διαπιστώθηκε η έκδοση και η καταχώρηση στα βιβλία των κάτωθι στοιχείων:

Παραστατικά με πελάτη την εταιρεία 2/2018

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	cmr No	Προορισμός	Παραλαβή	εξόφληση	Διαπιστώσεις ελέγχου
1	INV 56	1/2/2018	10.287,36	11041 –EL.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	23/3/2018	ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΤΥΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
2	INV 57	1/2/2018	17.162,94	11042-	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	23/3/2018	ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΤΥΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
3	INV 58	1/2/2018	15.959,74	11043 –	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	28/3/2018	ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΤΥΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
4	INV 59	2/2/2018	17.538,72	11044 –	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	28/3/2018	ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΤΥΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
5	INV 60	2/2/2018	20.317,66	11045-2017	 ALDO MORO	, VIA ALDO MORO	3/4/2018	ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΤΥΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	cmr No	Προορισμός	Παραλαβή	εξόφληση	Διαπιστώσεις ελέγχου
				LTD	PISA ITALIA			ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
6	INV 61	5/2/2018	20.697,60	11046-- BG.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	28/3/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
7	INV 62	6/2/2018	17.621,76	11047-- BG.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	28/3/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
8	INV 63	6/2/2018	17.331,80	11048--	 ALDO MORO PISA ITALIA	δεν υπάρχει παραλήπτης	28/3/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
9	INV 64	6/2/2018	15.208,05	11049-- BG.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	3/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
10	INV 65	8/2/2018	9.811.80	11050-- BG.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	3/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	cmr No	Προορισμός	Παραλαβή	εξόφληση	Διαπιστώσεις ελέγχου
								ΠΑΡΑΔΟΣΗ
11	INV 66	8/2/2018	23.226,96	11051 –EL.....	, ALDO MORO PISA ITALIA	 VIA MURACCIO – DI RISCHIAIO – ROMA - ITALIA	23/3/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
12	INV 67	8/2/2018	13.627,04	11052 – – BG	, ALDO MORO PISA ITALIA	δεν υπάρχει παραλήπτης	4/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
13	INV 68	9/2/2018	19.304,49	11055- – BG	, ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	24/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
14	INV 69	9/2/2018	8.515,20	11053 –- BG	 – VIA TOR DE SCHIAVI 136 – ROME ITALIA	, VIA ALDO MORO	24/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
15	INV 70	9/2/2018	8.640,00	11054 –- BG	, ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	24/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
16	INV 71	13/2/2018	12.064,80	11058 – – BG	, ALDO MORO	, VIA ALDO MORO	24/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ –

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	cmr No	Προορισμός	Παραλαβή	εξόφληση	Διαπιστώσεις ελέγχου
					PISA ITALIA			ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
17	INV 72	21/2/2018	21.967,20	11057 – – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	4/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
18	INV 73	16/2/2018	18.162,60	11058 – – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	4/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
19	INV 74	21/2/2018	9.915,84	11059- – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	4/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
20	INV 75	21/2/2018	16.787,26	11060-- BG.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	4/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
21	INV 76	21/2/2018	14.376,64	11061-- BG.....	 ALDO MORO PISA ITALIA	δεν υπάρχει παραλήπτης	30/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
22	INV 77	21/2/2018	16.647,52	11062 -	,	δεν υπάρχει	30/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	cmr No	Προορισμός	Παραλαβή	εξόφληση	Διαπιστώσεις ελέγχου
		8		 – BG	ALDO MORO PISA ITALIA	παραλήπτης		Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
23	INV 78	21/2/2018	16.356,30	11063--– BG.....	, ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	30/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
24	INV 79	21/2/2019	13.966,20	11064 – – CY	, ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	30/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
25	INV 80	21/2/2018	15.488,64	11065 –– BG	, ALDO MORO PISA ITALIA	δεν υπάρχει παραλήπτης	3/4/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
26	INV 81	23/2/2018	9.058,96	1106 – – BG	, ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	10/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
27	INV 82	23/2/2018	10.167,84	11067- – CY	, ALDO MORO PISA ITALIA	δεν υπάρχει παραλήπτης	10/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ

α/α	Εκδοθέν στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	cmr No	Προορισμός	Παραλαβή	εξόφληση	Διαπιστώσεις ελέγχου
								ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
28	INV 83	23/02/2018	10.062,86	11068 - – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	, VIA ALDO MORO	10/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
29	INV 84	26/2/2018	14.793,79	11069 - – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	 VIA MURACCIO – DI RISCHIARO – ROMA - ITALIA	10/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
30	INV 85	26/2/2018	15.036,33	11070- – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	 VIA MURACCIO – DI RISCHIARO – ROMA - ITALIA	10/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
31	INV 86	26/2/2018	16.374,16	11071- – BG	 ALDO MORO PISA ITALIA	 VIA MURACCIO – DI RISCHIARO – ROMA - ITALIA	10/5/2018	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Ο ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ – ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΘΕΩΡΗΘΕΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ
Συνολική Αξία			466.478,06					

Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο τιμολόγια και CMR προκύπτουν για τους αντισυμβαλλόμενους της ελεγχόμενης εταιρείας τα κάτωθι:

Αντισυμβαλλόμενοι ελεγχόμενων συναλλαγών με πελάτη τη 2/2018

Σχέση	Στοιχεία αντισυμβαλλόμενου	Πληροφοριακά στοιχεία / Λοιπές πληροφορίες
Πελάτης/Customer (INV)		Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ

		ΕΞ 2019 ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του ΣΤ τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.
Consignee (CMR)		Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2018 / 19-9-2018 ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ του ΣΤ τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.
Good received (CMR)		Από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας VIES προκύπτει ότι η εταιρεία (IT) ήταν ενεργή στο σύστημα για επτά μήνες και ειδικότερα για την περίοδο 27/10/2017-21/5/2018
Good received (CMR)	 VIA MURACCIO	Δεν αναγράφεται ΑΦΜ/ΦΠΑ

Από τον έλεγχο εγκυρότητας του κοινοτικού Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. του λήπτη διαπιστώθηκε όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας VIES ως ημερομηνία έναρξης της εταιρείας (IT) η **5/2/2018**.

Στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη εταιρεία για μέρος των παραδόσεων (έως 4-2-2018) , **δεν τήρησε ούτε τις τυπικές προϋποθέσεις** , προκειμένου οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, και να τύχουν της απαλλαγής του ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Περαιτέρω, από την εξέταση των προσκομισθέντων εγγράφων υπό του πρίσματος των πρόσθετων πληροφοριών που ήρθαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών από την αμοιβαία διοικητική συνδρομή προέκυψε **πως δεν τηρήθηκαν ούτε οι ουσιαστικές προϋποθέσεις προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ** καθ' ότι από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο παραστατικά (τιμολόγια και φορτωτικές CMR) προκύπτει ότι τα εμπορεύματα **δεν παρελήφθησαν** από την εταιρεία, από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία δεν προκύπτει μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των ενσώματων αγαθών στους υπογράφοντες τις φορτωτικές και οι οποίοι εμφανίζονται ως υποτιθέμενοι “τελικοί παραλήπτες” αυτών (.....,, VIA MURACCIO), ενώ σε έξι περιπτώσεις (α/α 8, 12, 21, 22, 25, και 27 του πίνακα 6) της έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει από τα προσκομισθέντα CMR ο παραλήπτης των αγαθών.

Επιπρόσθετα, η επαλήθευση πραγματοποίησης των ανωτέρω συναλλαγών δεν είναι δυνατή καθώς σε συνέχεια των διασταυρωτικών ελέγχων με τις ιταλικές φορολογικές αρχές και σε απάντηση σχετικού αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προέκυψε για την εταιρεία ότι η δηλωθείσα διεύθυνση του γραφείου της δεύτερης στη Ρώμη είναι κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να

εντοπιστεί. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ. Επίσης, για την αναφερόμενη στα CMR ως “παραλήπτρια εταιρεία” προκύπτει στο πλαίσιο διοικητικής συνδρομής, πως τόσο η ίδια η εταιρεία όσο και ο νόμιμος εκπρόσωπος της, δεν μπορούν να εντοπιστούν, ενώ στις ιταλικές αρχές προσκομίστηκαν λογιστικά αρχεία μέχρι 30/11/2015.

Βάσει των ανωτέρω, καθότι δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000, ως τόπος παράδοσης των αγαθών της ελεγχόμενης εταιρείας θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000 το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα), καθότι κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Τέλος, σημειώνουμε πως για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι **η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους** και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος. Η περί του αντιθέτου άποψη, ότι δηλαδή αρκεί η μεταφορά των εμπορευμάτων για την απαλλαγή των σε άλλο κράτος μέλος, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ του Συμβουλίου (Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) και τον σκοπό του νόμου για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της ΕΕ που προβλέπει την καταβολή του στην χώρα μέλους της ΕΕ που τελικά καταναλώνονται τα αγαθά.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτει πως η ελεγχόμενη εταιρεία για τις κρινόμενες συναλλαγές, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση(IT)
καθότι αφενός μεν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999, αφετέρου δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις **προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, ο τόπος παράδοσης θεωρείται η Ελλάδα, τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς την ιταλική επιχείρηση(IT)** συνολικής αξίας **466.478,06€ έπρεπε να εκδοθούν με χρέωση Φ.Π.Α. (24%) και να αποδοθεί ο αναλογούν φόρος.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

Συνδρομή όλων των προϋποθέσεων του νόμου, περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ , καθώς τελέστηκαν πλήρως οι επίμαχες συναλλαγές και παραδόθηκαν τα εμπορεύματα. Σκόπιμες και μη νόμιμες οι ενέργειες του ελέγχου .Η κρίση της αρχής, στο μέτρο που επικαλέστηκε τις οικείες ΠΟΛ, περί της δυνατότητας υποκειμενικής στάθμισης κάθε στοιχείου σε σχέση με την συμπεριφορά του ελεγχόμενου, είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, καθόσον δε μπορεί να αμφισβητηθεί η συνδρομή

όλων των στοιχείων που απαιτεί ο νόμος και εκ των οποίων αποδεικνύεται, και πραγματικώς και από τα δεδομένα της κοινής πείρας (με το σκεπτικό ότι δε νοείται λογικά να αποδεικνύεται: α. η εξαγωγή στην Ιταλία, β. η εξόφλησή της από από μία έκαστη ιταλική εταιρία που είναι και το μείζον, και αφ' ενός τα εμπορεύματα να μην της έχουν παραδοθεί ή η ίδια να έχει κάποιο λόγο να παραδώσει σε έτερο αγοραστή ή σε κανένα. Τότε πως εξοφληθήκαν ; Και μάλιστα διατραπεζικώς;), ότι τελέστηκαν πλήρως οι επίμαχες συναλλαγές και παραδόθηκαν τα εμπορεύματα.

Προκειμένου η φορολογική αρχή να θεμελιώσει το συμπέρασμά της περί ύποπτης εν γένει συμπεριφοράς, θεμελιώνει μη απόδειξη της εκ μέρους της παράδοσης στον αγοραστή, επικαλέστηκε δε, κατά βάση, τα στοιχεία από τη διοικητική συνδρομή σε σχέση με τις ιταλικές εταιρίες. Η αξιολόγηση των στοιχείων διοικητικής συνδρομής είναι από μη ανακύπτουσα και μη νόμιμη, διότι τα στοιχεία συναρτώνται με χρονικά διαστήματα μεταγενέστερα των συναλλαγών. Υπ' αυτή την εκδοχή τα στοιχεία της διοικητικής συνδρομής δεν έπρεπε καν να εκτιμηθούν επί σκοπώ θεμελίωσης, έστω και κατ' ελάχιστον, του τελικού συμπεράσματος, ως αλυσιτελή και μη δυνάμενα να άγουν σε ουδένα δυσμενές εις βάρος της συμπεράσμα (ούτε εν σχέση με τον τρόπο εκτέλεσης των συναλλαγών).

Ο έλεγχος για την εταιρία, δεν εκτιμά το από 02-07-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Εσόδων της Ιταλίας περί έναρξης δραστηριότητας της εταιρίας την 16-01-2015 - σε ανύποπτο χρόνο - και διακοπής την 11-05-2018 - μεταγενέστερο των συναλλαγών με αυτήν.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται - ως πραγματικό, που στηρίζει ευθέως το επιχείρημα της εκ μέρους της παράδοσης και καλοπιστίας (και άρα επίδειξης της εύλογης επιμέλειας) σε αμφότερες τις περιπτώσεις των δύο προσβαλλομένων πράξεων - ότι τα έγγραφα αναφορικά με τη διοικητική συνδρομή καλύπτουν χρονικό διάστημα (εν σχέση με αμφότερες τις εταιρίες), μεταγενέστερο των εν θέματι μεταξύ των εταιριών συναλλαγών μίας έκαστης ελεγκτέας περιόδου.

Σε σχέση με την εταιρία ο έλεγχος δεν αποδέχεται το έγγραφο της απολύτως υπαρκτής και νόμιμης εταιρίας περί παραχώρησης, για όλο το 2018, έκτασης 800 τ.μ. στη συναλλασσόμενη με αυτήν εταιρία, όπως και στις εταιρίες του ιδίου ευρύτερου ομίλου και, η οποία αποδεικνύει πλήρως την παραλαβή των επίμαχων εμπορευμάτων για λογαριασμό της συναλλασσόμενης με αυτήν εταιρίας κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα - ακριβώς στα πλαίσια της εσωτερικής συνεργατικής της σχέσης με την παραλήπτρια-αγοράστρια, όπως και με τις λοιπές του ιδίου ομίλου. Επισυνάπτεται νόμιμα μεταφρασμένο έγγραφο της εταιρίας

Ο έλεγχος ομοίως ενώ αξιοποιεί τα στοιχεία διοικητικής συνδρομής και όλα όσα αναφέρονται εξ αυτών για την εταιρία, δεν συνεκτιμά το από 18-08-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Εσόδων της Ιταλίας και την παραλαβή των εμπορευμάτων, όπως βεβαιώνει και η εταιρία στο από 17-7-2019 έγγραφο.

Ο έλεγχος αρνείται την επισύναψη των εν θέματι εγγράφων, παρότι αυτά προσκομίστηκαν, ωστόσο τα επισυνάπτει εκ νέου στα πλαίσια της παρούσας και αυτά καταδεικνύουν τα δύο βασικά ζητήματα που δεν εκτιμήθηκαν επαρκώς: α. ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν σε μία έκαστη παραλήπτρια, με τη μεσολάβηση τρίτης ιταλικής εταιρίας (μη αμφισβητούμενης) και στα πλαίσια συνεργασίας εσωτερικής φύσεως, με τις εταιρίες ενός κοινού ομίλου, β. ότι μία έκαστη ιταλική εταιρία είναι καταχωρημένη στο σύστημα της Ε.Ε. (VIES - Φ.Π.Α.), σε χρόνο μεταγενέστερο των συναλλαγών , με αναφορά σε συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. (ενεργό) και συγκεκριμένη διεύθυνση

Με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ.....**ΕΜΠ 08-01-2020** πρόσθετο υπόμνημα της η προσφεύγουσα προσκόμισε επιπρόσθετα δικαιολογητικά που αφορούν συναλλαγές της με την Οι συναλλαγές αφορούν μήνα που δεν ελέγχεται και τα στοιχεία που προσκομίζει είναι του Ιουνίου του 2018. Αφορά όμως την ίδια εταιρία και κατά τους ισχυρισμούς της, τα στοιχεία επιβεβαιώνουν ότι τα εμπορεύματα που εστάλησαν τον Ιούνιο του 2018 παρελήφθησαν από την

Σκόπιμες και μη νόμιμες οι ενέργειες του ελέγχου. Η κρίση του ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμος αφ' ενός διότι αξιοποιεί προεχόντως στοιχεία αναφερόμενα σε μεταγενέστερη των συναλλαγών περίοδο αφ' ετέρου δεν σταθμίζει με την απαιτούμενη ορθότητα προσαγόμενα έγγραφα που επιρρωνύουν τη εκ μέρους οιουδήποτε τρίτου καλόπιστη στάθμιση (έγγραφο Ε.Ε.) και την παράδοση στην συναλλασσόμενη εταιρία. Η αρχή δεν εκτίμησε ορθώς το υφιστάμενο αποδεικτικό υλικό ώστε να προβεί σε ορθή υπαγωγή των περιστατικών στον ελεγκτέο κανόνα και να εκτιμήσει ορθώς τα έγγραφα διοικητικής συνδρομής.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς 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 σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2859/2000, περί Παράδοσης αγαθών, «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, περί Απαλλαγών 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 ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ 1 του Ν. 2859/2000: 5 «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας....».

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.).

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 στο Αρ. Πρ. 1506/30.01.07 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «...Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) 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.

- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

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

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

7. Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής».

Επειδή, με την ΥΑ 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2-8-1993 (ΦΕΚ Β 675/2-9-93) με θέμα « Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.Β'675», παρ. 2 ορίζεται ότι Άρθρο 2 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

1. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σέ άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

α) Τιμολόγιο πώλησης, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδότη αγοράς - πώλησης και η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ. άρθρο 22α Ν^{1642/86}".

β) Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας που τυχόν μεσολαβεί.

γ) Τα οικεία αποδεικτικά της μετακίνησης (μεταφοράς) ή αποστολής των αγαθών που παραδόθηκαν από το εσωτερικό της χώρας σε υποκείμενο άλλου κράτους μέλους.

Ως αποδεικτικά της μεταφοράς των αγαθών, θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική ή τιμολόγιο κατά περίπτωση). Εφόσον πρόκειται για μεταφορά ή αποστολή αγαθών που πραγματοποιείται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, απαιτούνται: αα) φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου) ή ββ) εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και τυχόν λοιπών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν ή κάθε άλλο στοιχείο, από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες.

δ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. [1599/86](#) του υποκειμένου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται: η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES, η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

ε) Εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου.

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».

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις

που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, 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 δύναται 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 τις προτάσεις της Γενικής εισαγγελέα Kokott της 11ης Ιανουαρίου 2007 **Υπόθεση C-184/2005** «17. Κατ' αρχάς πρέπει να τονισθεί ότι η έκτη οδηγία ορίζει ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας και ότι οι απαλλαγές από τον φόρο πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς ως εξαιρέσεις από αυτή την αρχή (10) . Ο επικαλούμενος μια τέτοια εξαίρεση πρέπει να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της. 18. Όπως προκύπτει από την εισαγωγική φράση του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τους από τυπικής απόψεως όρους για την απόδειξη ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως (11) Εντούτοις, κατά την εξάντληση των περιθωρίων δράσεως που τους αφήνει εν προκειμένω η έκτη οδηγία, πρέπει να τηρούν τους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ, το πνεύμα και τον σκοπό της ίδιας της οδηγίας, καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου, όπως την αρχή της αναλογικότητας (13). 23. Αυτές οι έννομες πράξεις αποσκοπούν συνεπώς, κατά κύριο λόγο, στη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και δεν παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα, εκτός από την πληροφόρηση σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 4, του κανονισμού 218/92. Η διασυννοριακή ανταλλαγή πληροφοριών δεν έχει ως στόχο να απαλλάξει τους υποκειμένους στον φόρο από το βάρος αποδείξεως που τους επιβάλλει η έκτη οδηγία. Οι πληροφορίες δίνουν στις αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν τα στοιχεία και τις αποδείξεις που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο, δεν υποκαθιστούν όμως τα εν λόγω στοιχεία και αποδείξεις. Από τη διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 και του άρθρου 5 του κανονισμού 218/92 προκύπτει ότι οι αρχές των κρατών μελών **μπορούν και δεν οφείλουν να ζητήσουν πληροφορίες.** 26. Ανεξαρτήτως αυτών των πρακτικής φύσεως εκτιμήσεων, **οι πληροφορίες των φορολογικών αρχών του κράτους προορισμού δεν είναι άλλωστε απόλυτα ενδεδειγμένες για την απόδειξη που απαιτείται, προκειμένου να χωρήσει απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.** 27. Όπως ανέφερα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Teleos, οι φορολογικές αρχές του κράτους προελεύσεως και του κράτους προορισμού εξετάζουν χωριστά κατά πόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή τη

φορολόγηση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως (18). Το γεγονός ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δηλώθηκε στο κράτος προορισμού αποτελεί, συνεπώς, απλώς και μόνο μια ένδειξη ότι τα αγαθά αυτά έχουν πράγματι εγκαταλείψει από υλικής απόψεως το κράτος προελεύσεως.» (σκέψεις 17, 18, 23, 26).

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 απαλλασσομένη 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, **λαμβάνομένου 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 ίδιου 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 μεταβίβασης 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 ουγκρική 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, στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 περ. ι' δδ του **N 4557/2018** Υπόχρεα πρόσωπα (άρθρο 2 παρ. 1, άρθρο 4 παρ. 1 και άρθρο 46 παρ. 1 εδάφιο γ' της Οδηγίας 2015/849, καθώς και άρθρο 1 παρ. 1 περιπτώσεις β' και γ' της Οδηγίας 2018/843) ορίζεται ότι: 1. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως υπόχρεα νοούνται τα εξής πρόσωπα: ι) οι έμποροι και οι εκπλειστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας, όταν η αξία της συναλλαγής ανέρχεται σε τουλάχιστον δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, ανεξάρτητα από το αν αυτή διενεργείται με μία μόνο πράξη ή με περισσότερες, μεταξύ των οποίων φαίνεται να υπάρχει κάποια σχέση. Ως έμποροι αγαθών μεγάλης αξίας νοούνται ιδίως:

δδ) οι επιχειρήσεις παραγωγής και εμπορίας ταπήτων και χαλιών, ειδών γουνοποιίας, δερμάτινων ειδών και ενδυμάτων γενικά,

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 του **N 4557/2018** «Μέτρα συνήθους δέουσας επιμέλειας» (άρθρο 13 παράγραφοι 1 έως 6, άρθρο 14 παράγραφοι 4 έως 5 και Παράρτημα Ι της Οδηγίας 2015/849) ορίζεται ότι: 1. Τα μέτρα της συνήθους δέουσας επιμέλειας που εφαρμόζουν τα υπόχρεα πρόσωπα ως προς τον πελάτη περιλαμβάνουν:

α) Την εξακρίβωση και την επαλήθευση της ταυτότητας του πελάτη βάσει εγγράφων, δεδομένων ή πληροφοριών από αξιόπιστη και ανεξάρτητη πηγή. Όταν ο πελάτης ενεργεί μέσω εξουσιοδοτημένου προσώπου, το υπόχρεο πρόσωπο εξακριβώνει και επαληθεύει και την ταυτότητα του προσώπου αυτού, όπως και τα στοιχεία νομιμοποίησής του,

β) την εξακρίβωση της ταυτότητας του πραγματικού δικαιούχου, την επικαιροποίηση των στοιχείων και τη λήψη εύλογων μέτρων, όπως αυτά εξειδικεύονται με αποφάσεις της Τράπεζας της Ελλάδος και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, τα καταπιστεύματα ή άλλα νομικά μορφώματα λαμβάνονται εύλογα μέτρα για να γίνει γνωστή η διάρθρωση του καθεστώτος ιδιοκτησίας και ελέγχου του πελάτη,

γ) την αξιολόγηση και, ανάλογα με την περίπτωση, τη συλλογή πληροφοριών για το αντικείμενο και το σκοπό της επιχειρηματικής σχέσης,

δ) την άσκηση συνεχούς εποπτείας όσον αφορά την επιχειρηματική σχέση, με ενδελεχή εξέταση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια αυτής, για να εξασφαλίζεται ότι οι συναλλαγές ή δραστηριότητες συνάδουν με τις γνώσεις που έχουν τα υπόχρεα πρόσωπα σχετικά με τον πελάτη, τις επαγγελματικές δραστηριότητες και το προφίλ κινδύνου του, καθώς και, εφόσον απαιτείται, την προέλευση των κεφαλαίων, σύμφωνα με κριτήρια που μπορεί να ορίζουν οι αρμόδιες Αρχές. Τα υπόχρεα πρόσωπα διασφαλίζουν επιπλέον την τήρηση ενημερωμένων εγγράφων, δεδομένων ή πληροφοριών.

2. Αν το υπόχρεο πρόσωπο δεν μπορεί να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη που προβλέπονται στις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 1, οφείλει να αρνηθεί να εκτελέσει συναλλαγή του, δεν συνάπτει επιχειρηματική σχέση ή διακόπτει οριστικά αυτήν και εξετάζει αν συντρέχει υποχρέωση αναφοράς στην Αρχή. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται ως προς τους συμβολαιογράφους, τους δικηγόρους, τους ορκωτούς ελεγκτές-

λογιστές και τους λογιστές-φοροτεχνικούς συμβούλους, μόνον αν τα εν λόγω πρόσωπα εξακριβώνουν τη νομική θέση των πελατών τους ή εκτελούν τα καθήκοντά τους στο πλαίσιο της υπεράσπισης ή εκπροσώπησης τους σε δικαστικές διαδικασίες ή σχετικά με αυτές, συμπεριλαμβανομένης της παροχής συμβουλών αναφορικά με την κίνηση ή αποφυγή τέτοιων διαδικασιών.

Επειδή με το άρθρ. 14 του Ν. 4557/2018 προβλέπεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων προβλέπονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, η πιστοποίηση και η επαλήθευση των στοιχείων ταυτότητας του πελάτη και του πραγματικού δικαιούχου πραγματοποιείται πριν από τη σύναψη της επιχειρηματικής σχέσης ή τη διενέργεια της συναλλαγής.

2. Η επαλήθευση των στοιχείων ταυτότητας προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 επιτρέπεται να ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της σύναψης της επιχειρηματικής σχέσης, εφόσον αυτό απαιτείται για να μη διακοπεί η ομαλή διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και εφόσον ο κίνδυνος διάπραξης νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες ή χρηματοδότησης της τρομοκρατίας είναι μικρός. Στις περιπτώσεις αυτές, οι εν λόγω διαδικασίες επαλήθευσης περατώνονται το συντομότερο δυνατό μετά την αρχική επαφή.»

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων οι από 11-09-2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει ότι:**

1. Η προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο **1/1/2018-31/1/2018**, πραγματοποίησε πωλήσεις προς τις αλλοδαπές Ιταλικές επιχειρήσεις **α)**(IT), συνολικής αξίας **78.111,02€** και **β)** (IT), συνολικής αξίας **104.007,38€**.

1. Στον πλαίσιο έλεγχου των συναλλαγών ,με την(IT) προσκομίσθηκαν τα παραστατικά πωλήσεων (INVOICE), όπου από τον έλεγχο των παραστατικών (αντίγραφα τιμολογίων) που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε πως **α)** τα τιμολόγια με αριθμηση 44/11-1-2018, 45/11-1-2018 και 46/11-1-2018 INV **δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας, ούτε και δηλώθηκαν ως ενδοκοινοτική παράδοση**

στον τελευταίο ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε η επιχείρηση, ενώ προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης **και β)** τα τιμολόγια με αρίθμηση 54/30-1-2018, 54B/30-1-2018. 55/30-1-2018 και 57/30-1-2018 INV καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, συμπεριελήφθησαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποβληθεί, προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης, δεν προσκομίστηκαν όμως παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση των εμπορευμάτων έγινε στην εταιρεία ή κατ' εντολή της, σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία, στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών. Ο έλεγχος διαπίστωσε πως τα ανωτέρω παραστατικά εκδόθηκαν προς την εταιρεία (IT), ωστόσο από τα CMR προκύπτει διαφορετικός προορισμός αποστολής και διαφορετικός παραλήπτης.

Από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας VIES προκύπτει ως ημερομηνία ένταξης της (IT) στο μητρώο VIES η **5/2/2018**, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών δεν μπορεί να επαληθευτεί από τις ιταλικές αρχές στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, καθότι η ιταλική εταιρεία και ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν μπορούν να εντοπιστούν. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Επιπρόσθετα η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας (IT) όπως προκύπτει από τα έγγραφα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη, όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί

Στο πλαίσιο ελέγχου των συναλλαγών με την (IT) προσκομίστηκαν τα παραστατικά πωλήσεων (INVOICE), συμπεριελήφθησαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποβληθεί, προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης, δεν προσκομίστηκαν όμως παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση των εμπορευμάτων έγινε στην εταιρεία (IT), ή κατ' εντολή της, σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία, στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών. Η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών δεν μπορεί να επαληθευτεί από τις ιταλικές αρχές στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, καθότι η ιταλική εταιρεία και ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν μπορούν να εντοπιστούν, ενώ στις ιταλικές αρχές προσκομίστηκαν λογιστικά αρχεία μέχρι 30/11/2015.

Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω συναλλαγές ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

2. Η προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 1/2/2018-28/02/2018, πραγματοποίησε πωλήσεις προς την αλλοδαπή Ιταλική επιχείρηση(IT), συνολικής αξίας **466.478,06 €** αφενός.

Στο πλαίσιο των συναλλαγών με την(IT), προσκομίσθηκαν τα παραστατικά πωλήσεων (INVOICE), από τον έλεγχο των παραστατικών (αντίγραφα τιμολογίων) που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε πως καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, συμπεριελήφθησαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποβληθεί, προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης, δεν προσκομίσθηκαν όμως παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση των εμπορευμάτων έγινε στην εταιρεία ή κατ' εντολή της, σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία, στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών. Ο έλεγχος διαπίστωσε πως τα ανωτέρω παραστατικά εκδόθηκαν προς την εταιρεία (IT), ωστόσο από τα CMR προκύπτει διαφορετικός προορισμός και διαφορετικός παραλήπτης.

Από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας VIES προκύπτει ως ημερομηνία ένταξης της (IT) **στο μητρώο VIES η 5/2/2018**, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την προσφεύγουσα εταιρεία που αναφέρονται στα τιμολόγια με αρίθμηση 56/02-2-2018, 57/02-2-2018, 58/02-2-2018, 59/02-2-2018, και 60/02-2-2018 INV . Η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών δεν μπορεί να επαληθευτεί από τις ιταλικές αρχές στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής καθότι η ιταλική εταιρεία και ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν μπορούν να εντοπιστούν. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω συναλλαγές ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

Από τα προσκομισθέντα στην Υπηρεσία μας στοιχεία της προσφεύγουσας προς απόδειξη των ισχυρισμών της, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1) Έγγραφο (στην αγγλική) το οποίο φέρει την σφραγίδα της εταιρείας με ημερομηνία 9/2/2018 μεταφρασμένο (στις 23/7/2019) από τον με ΑΜ, Δωδεκανήσου (ΣΩΜΑ ΕΠΙΛΕΚΤΩΝ ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΩΝ – ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ) στο οποίο αναφέρει ότι «....σχετικά με την μεταφορά των εμπορευμάτων λόγου του περιορισμένου χώρου της αποθήκης μας, η παράδοση ενδέχεται να γίνει κατευθείαν στον πελάτη μας ή σε χώρο που μας παραχωρεί η με Α.Φ.Μ. IT..... Μπορούμε να επιβεβαιώσουμε πως παραλάβαμε όλα τα εμπορεύματα που αγοράσαμε, όπως επίσης προχωρήσαμε και στην εξόφληση και των επτά τιμολογίων τον Ιανουάριο του 2018».

Από το παραπάνω έγγραφο δεν προκύπτει με σαφήνεια ο τόπος παράδοσης ποιος και με ποιον τρόπο παρελήφθησαν τα εμπορεύματα. Ειδικότερα αναφέρει στην πρώτη πρόταση πως «η

παράδοση ενδέχεται να έγινε κατευθείαν στον πελάτη μας ή σε χώρο που μας παραχωρεί η CMT» ενώ στη δεύτερη πρόταση αναφέρει πως «μπορούμε να επιβεβαιώσουμε πως παραλάβαμε όλα τα εμπορεύματα που αγοράσαμε χωρίς όμως να διευκρινίζει το πώς έγινε αυτό

Το ανωτέρω έγγραφο δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία, ούτε επιβεβαίωση, από δημόσια αρχή της Ιταλίας των στοιχείων του υπογράφοντα που στην προκειμένη περίπτωση είναι η επιχείρηση
.....

Επίσης μαζί με αυτό δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να επιβεβαιώνονται όσα αναφέρονται σε αυτό, όπως συμφωνητικό για παραχώρηση χώρου, έγγραφη εντολή σε τρίτους για την παραλαβή των εμπορευμάτων, στοιχεία παράδοσης των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα ανωτέρω CMR σε αυτήν, όπως έγγραφα μεταφοράς, στοιχεία για τον τρόπο που μεταφέρθηκαν αυτά εντός της Ιταλίας, δαπάνες μεταφοράς κλπ.

2) Έγγραφο της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της Ιταλίας (με ημερομηνία 2/7/2019) μεταφρασμένο από την ορκωτή μεταφράστριααρ.με γνήσιο υπογραφής θεωρημένο από υπάλληλο του Προξενικού Γραφείου (.....), από το οποίο προκύπτει πως η εταιρεία έκανε έναρξη δραστηριότητας στις 16/01/2015 και διακοπή στις 11/5/2018. Το παραπάνω έγγραφο και τα στοιχεία που αναφέρονται σε αυτό δεν έχουν αμφισβητηθεί από τον έλεγχο

3). Συμφωνητικό για αγοροπωλησία αγαθών με την εταιρεία (IT) το οποίο φέρει ημερομηνία 22/3/2018, δηλαδή μεταγενέστερα των εξεταζόμενων περιόδων..

Το προσκομισθέν συμφωνητικό δεν έχει θεώρηση και συγκεκριμένα δεν συνοδεύεται από υποβληθείσα κατάσταση συμφωνητικών και δεν έχει γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή άλλη αρμόδια αρχή, σε αυτό ως έδρα της ιταλικής εταιρείας εμφανίζεται η Via tor de schiavi 136 – Rome, και η οποία διαφέρει από τη δηλωθείσα στην ιταλική φορολογική αρχή διεύθυνση έδρας άσκησης δραστηριοτήτων (VIA GIUSEPPE PARTINI 22 00169 ROMA RM) Επίσης σε αυτό ορίζεται ότι οι παραγγελίες και οι λεπτομέρειες αυτών θα αποστέλλονται μέσω e-mail ή fax, και πως τα έξοδα μεταφοράς βαρύνουν τον αγοραστή.

4) Έγγραφο της ιταλικής εταιρείας που τεκμηριώνει ότι αυτή παρέλαβε τα εμπορεύματα. Το προσκομισθέν έγγραφο φέρει ημερομηνία **17/7/2019**, μεταφράστηκε στις 23/7/2019 από τον με AM, Δωδεκανήσου 22 (ΣΩΜΑ ΕΠΙΛΕΚΤΩΝ ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΩΝ – ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ) και αναφέρεται σε συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν τον 8^ο /2018 και όχι κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

5) Έγγραφο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας (VIES) επαλήθευση αριθ. Φ.Π.Α. της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με ημερομηνία υποβολής αίτησης

29/7/2019 ώρα 11:29:25, το οποίο αναφέρει πως ο αριθμός Φ.Π.Α.: IT..... –
.....– VIA GIUSEPPE PARTINIROMA ισχύει.

6) Έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ.) της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της Ιταλίας (με ημερομηνία 18/8/2019) μεταφρασμένο από την ορκωτή μεταφράστριααρ.με γνήσιο υπογραφής θεωρημένο από υπάλληλο του Προξενικού Γραφείου (.....), το οποίο αναφέρει πως «από την επαλήθευση του φορολογικού αριθμού ΦΠΑ προκύπτει πως ο αριθμός ΦΠΑ είναι ενεργός, το όνομα της εταιρείας είναι ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΜΕΝΗ και η ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας είναι η 05/02/2018.».

Σημειώνεται δε πως η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας (IT) όπως προκύπτει από το ανωτέρω έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής Guiseppe Partini ROMA, διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί.

7) Έγγραφο (στην αγγλική) το οποίο φέρει την σφραγίδα της εταιρείας UNOPERSONALE με ημερομηνία 26/7/2019 μεταφρασμένο από την ορκωτή μεταφράστριααρ.χωρίς όμως να φέρει θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής αυτής, στο οποίο αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«Με την παρούσα επιβεβαιώνουμε πως για το έτος 2018 η εταιρεία μας επονομαζόμενη με ιταλικό ΑΦΜ παραχώρησε έκταση 800 τετραγωνικών μέτρων στις εταιρείες με ιταλικό ΑΦΜ, με ιταλικό ΑΦΜ και LIMITEDER με ιταλικό ΑΦΜ

Τα πιστοποιητικά CMR με την υπογραφή και σφραγίδα μας αναφέρουν ως τόπο παράδοσης τη διεύθυνσή μας.

Η εταιρεία μας δεν αποθηκεύει τα προϊόντα, αλλά παρέχει μόνο υπηρεσίες (π.χ. ανυψωτικά μηχανήματα). Συνήθως πραγματοποιείται μεταφόρτωση από φορτηγό σε φορτηγό όπου γίνεται και η καταμέτρηση.

Επιβεβαιώνουμε, επίσης, ότι στις 25-01-2018 παραλάβαμε για την εταιρεία από την εταιρεία 714 κούτες με παπούτσια με CMR 11035 και 533 κούτες με παπούτσια με CMR 11034.

Στις 31-01-2018 παραλάβαμε από την εταιρεία450 κούτες με εσώρουχα με αριθμό CMR 11037.

Στις 31-01-2018 παραλάβαμε από την εταιρεία1.037 κούτες με παπούτσια με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγού E.....OKT.

Στις 02-02-2018 παραλάβαμε από την μεταφορική εταιρεία497 κούτες με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγούKT.

Επίσης φέρει σημείωση ότι Η ενημέρωση γίνεται για τους μήνες που ζητήθηκαν.

Το ανωτέρω έγγραφο δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία ούτε επιβεβαίωση, από δημόσια αρχή της Ιταλίας των στοιχείων του υπογράφοντα που στην προκειμένη περίπτωση είναι η επιχείρηση Unipersonale -Via Muraccio di Richiario -00155 Roma -P. IVA

Επίσης μαζί με αυτό δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να επιβεβαιώνονται όσα αναφέρονται σε αυτό, όπως συμφωνητικό μεταξύ της και των εταιριών και SRL για την παραχώρηση του χώρου, έγγραφη εντολή από τις εταιρίες παραλαβής των εμπορευμάτων από την, στοιχεία παράδοσης των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα ανωτέρω CMR, από την κλπ.

Αφορά ένα φορολογικού περιεχομένου έγγραφο, χωρίς να προκύπτει ότι για το περιεχόμενο του έχει λάβει γνώση η αρμόδια φορολογική αρχή, το οποίο εκδόθηκε από ιδιωτικό οργανισμό χωρίς είναι επικυρωμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο, χωρίς να επιβεβαιώνονται τα στοιχεία του (ύπαρξη ενεργής επιχείρησης, επωνυμία, αντικείμενο, έδρα, κλπ) , και χωρίς να επισυνάπτονται σε αυτό στοιχεία, από τα οποία να προκύπτουν αδιαμφισβήτητα αυτά τα οποία βεβαιώνει η CMT – SRL..

Η προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ.....**ΕΜΠ 08-01-2020** πρόσθετο υπόμνημα της προσκόμισε επιπρόσθετα δικαιολογητικά που αφορούν συναλλαγές της με την Οι συναλλαγές αφορούν μήνα που δεν ελέγχεται και τα στοιχεία που προσκομίζει είναι μηνός Ιουνίου ετους 2018. Από τα προσκομισθέντα ,INVOICE, στοιχεία εντολής πληρωμής από την ALFABANK καθώς και σημείωμα φόρτωσης κοντέινερ προς την Cosco Greece sa. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνεται ούτε η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Cosco Greece sa , κατά τον μήνα Ιούνιο του 2018 ούτε και η παραλαβή τους από την

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 172 του Ν.2717/1999 «Ξενόγλωσσα» ορίζεται ότι: «1 Όλα τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα υποβάλλονται μαζί με μετάφραση, η οποία πρέπει να είναι επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο. Το δικαστήριο μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να διατάξει μετάφραση από ειδικό μεταφραστή.

Επειδή κατά την διάρκεια του ελέγχου, στην Ε Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκε μέσω της ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. ΕΜΠ.έγγραφο, το πόρισμα της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις ιταλικές αρχές αναφορικά με την δραστηριότητα της εταιρείας (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ.....). Από το σχετικό έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2018 ΕΜΠ) προκύπτει **πως η εταιρεία είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, ο νόμιμος εκπρόσωπος της οποίας δεν μπορεί να εντοπιστεί, αναμινγύεται σε δύο ποινικές διώξεις για φορολογικές παραβάσεις και είναι εξαφανισμένος έμπορος (missing trader), ενώ στις ιταλικές φορολογικές αρχές προσκομίστηκαν για την εταιρεία λογιστικά / εμπορικά έγγραφα μέχρι την 30/11/2015.**

Επειδή η εταιρείαδεν μπορούσε να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές από 01/01/2018- έως 4/2/2018, επειδή ο αριθμός ΦΠΑ είναι ενεργός, στο όνομα της εταιρείας είναι από 05/02/2018.».

Επειδή κατά την διάρκεια του ελέγχου, στις **04-06-2019** στην Ε Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ/28-05-2019 ΕΞ 2019 έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως οι συναλλαγές της εταιρείαςΜ.Ι.Κ.Ε. με την εταιρεία (ΙΤ) **δεν μπορούν να επαληθευτούν και να παρασχεθούν οι αιτούμενες πληροφορίες, καθότι η δηλωθείσα διεύθυνση του γραφείου της δεύτερης στη Ρώμη είναι κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί.** Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν μπορεί να στηριχθεί, μόνο στα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο, που εξέδωσε ως προμηθεύτρια, στο CMR, προκειμένου να προβάλει δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ καθώς δεν προέκυψε ότι το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού ως κύριος μεταβιβάστηκε στις αποκτώσες επιχειρήσεις σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 138, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδοκοινοφάνους 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 στην προκείμενη περίπτωση, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά. δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ. Ειδικότερα, από τα προσκομισθέντα παραστατικά (δεν αποδεικνύεται ο τελικός παραλήπτης των αγαθών και η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών από τις ιταλικές αρχές στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής καθότι οι συναλλασσόμενες ιταλικές εταιρείες & και ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορούν να εντοπιστούν και δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ..

Τα εμπορεύματα δεν παραδόθηκαν στις εταιρείες &, ήτοι καταστρατηγείται η διάταξη του άρθρου 5 του Ν. 2859/2000 σύμφωνα με την οποία «Ως “παραδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό», καθότι από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δεν προκύπτει μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των ενσώματων αγαθών στους υπογράφοντες τις φορτωτικές και οι οποίοι εμφανίζονται ως υποτιθέμενοι “τελικοί παραλήπτες” αυτών.

Επίσης, καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 του Ν 2859/2000 το οποίο αναφέρει πως «Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.» καθότι ο προμηθευτής (στην εν λόγω περίπτωση η ελεγχόμενη εταιρεία), δεν κατάφερε να αποδείξει πως η παράδοση των αγαθών έγινε σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε κ-μ της ευρωπαϊκής ένωσης.

Τέλος, σημειώνουμε πως για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι **η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους** και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος. Η περί του αντιθέτου άποψη, ότι δηλαδή αρκεί η μεταφορά των εμπορευμάτων για την απαλλαγή των σε άλλο κράτος μέλος, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ του Συμβουλίου (Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) και τον σκοπό του νόμου για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της ΕΕ που προβλέπει την καταβολή του στην χώρα μέλους της ΕΕ που τελικά καταναλώνονται τα αγαθά.

Βάσει των ανωτέρω, καθότι δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000 ως τόπος παράδοσης των αγαθών της ελεγχόμενης εταιρείας θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000, το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτει πως η ελεγχόμενη εταιρεία δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις ακόλουθες συναλλαγές :

Φορολογική περίοδος 1/1/2018 – 31/1/2018

- α) η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση(IT)
καθότι αφενός μεν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999, αφετέρου, δεν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., συνεπώς τόπος παράδοσης θεωρείται η Ελλάδα, και
- β) η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση (IT)
καθότι δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., συνεπώς τόπος παράδοσης θεωρείται η Ελλάδα,.

Φορολογική περίοδος 1/2/2018 – 28/1/2018

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπάγεται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με την ιταλική επιχείρηση(IT)
καθότι αφενός μεν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999 (για τις συναλλαγές στο διάστημα 1/2-4/2/2018), αφετέρου δε, δεν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (για το διάστημα 1/2/2018-28/2/2018) προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α., τόπος παράδοσης

θεωρείται η Ελλάδα,.

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 παρ.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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από 11-09-2019 εκθέσεις Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης, οι οποίες κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της επιβολής και έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς, και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι εκ του αντιθέτου,

ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και **την επικύρωση** α)της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/01/2018 και β)της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/02/2018/-28/02/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης,.

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

Επί της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/01/2018 – 31/01/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		40.854,00	222.972,40	222.972,40	182.118,40
Αξία φορολογητέων εισροών		7.038,35	7.038,35	7.038,35	
Φόρος εκροών		9.804,96	53.513,38	53.513,38	43.708,42
Υπόλοιπο φόρου εισροών		9.804,96	9.804,96	9.804,96	
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			43.708,42	43.708,42	43.708,42
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			21.854,21	21.854,21	21.854,21
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			65.562,63	65.562,63	65.562,63
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 1/02/2018 – 28/02/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών			466.478,06	466.478,06	466.478,06
Αξία φορολογητέων εισροών		14.782,29	14.782,29	14.782,29	
Φόρος εκροών			111.954,73	111.954,73	111.954,73
Υπόλοιπο φόρου εισροών		3.547,56	3.547,56	3.547,56	
Πιστωτικό υπόλοιπο		3.547,56	3.547,56	3.547,56	
Χρεωστικό υπόλοιπο			111.954,73	111.954,73	111.954,73
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			55.977,37	55.977,37	55.977,37
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			167.932,10	167.932,10	167.932,10
Υπόλοιπο φόρου	προς	3.547,56	3.547,56	3.547,56	
	έκπτωση				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.