



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 21/12/2023

Αριθμός Απόφασης: 2312

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 26/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, δ/ση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού Θεσσαλονίκη, τκ, Ν. Θεσσαλονίκης, κατά, της υπ' αριθ. /27.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 31/12/2017, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι, οι

προσβαλλόμενες πράξεις, με τα κατά νόμο με αυτές συγκοινοποιούμενα έγγραφα [σχετικές εκθέσεις ελέγχου], κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά, την **27/06/2023**, [κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1, 2 και 6 του άρθρου 5 του ν. 4987/2022], κατόπιν ανάρτησης τους στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, της οποίας ακολούθησε, αυθημερόν, σχετική ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου [.....] και θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί την ίδια ημέρα, κατά την οποία, πραγματοποιήθηκε και η σχετική παραλαβή των κοινοποιούμενων εγγράφων, σύμφωνα με το **υπ' αριθμ. καταχώρησης** ηλεκτρονικό πιστοποιητικό του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων της Α.Α.Δ.Ε.

Μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ./**27.06.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου **01/04/2017 - 31/12/2017**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **38.260,03€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **19.130,01€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **57.390,04€**,

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με την από **27/06/2023**, έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) (ν.2859/2000), η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./**21.03.2023** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων διενεργήθηκαν οι οριζόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και προσδιορίστηκαν, ανά φορολογικό έτος και κατηγορία, τα κάτωθι,

I.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ

Φορολογική Περίοδος από 01/07/2017 - 31/12/2017

(Α) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης Φόρου Εισροών (άρθρο 30 παρ.1, άρθρο 32 παρ.1 και άρθρο 35 παρ.1 του ν.2859/2000)

(1) Φόρος επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η αποστολή ή μεταφορά στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού και συνεπώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, συνολικού ποσού **10.810,80€**, επί συνολικής αξίας φορολογητέων πράξεων **45.045,00€**.

II.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

Φορολογική Περίοδος από 01/04/2017 - 31/12/2017

(Α) Φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. (άρθρο 28 παρ.1 του ν.2859/2000)

(1) Φόρος επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η αποστολή ή μεταφορά σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους και η σχετική πληρότητα των προϋποθέσεων απαλλαγής αυτών, συνολικού ποσού **27.449,23€**, επί συνολικής αξίας φορολογητέων πράξεων **114.371,75€**.

Επειδή ήδη, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς,

- (1) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης,
- (2) Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης-πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων,
- (3) Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας,
- (4) Ελλιπής αιτιολογία της Ειδικής έκθεσης Ελέγχου,
- (5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 2 «Αντικείμενο του φόρου», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: [...],

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 άρθρου 3 «Υποκείμενοι στο φόρο», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«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, [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 11 «Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του, [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 15 «Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 16 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 18 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...]

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' παρ.1 του άρθρου 35 «Υπόχρεοι στο φόρο», του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: [...] θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4987/2022 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» 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. [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), 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».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1106/1999, με θέμα «Διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

« [...] Μετά από ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με το πιο πάνω θέμα και επειδή πληροφορηθήκαμε ότι δημιουργούνται προβλήματα κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιούν ελληνικές επιχειρήσεις υποκείμενες στο ΦΠΑ προς επιχειρήσεις των άλλων κρατών - μελών, επίσης υποκείμενες στο ΦΠΑ, στη χώρα τους και προκειμένου να εφαρμοστούν ομοιόμορφα οι διατάξεις των άρθρων 2, παρ. 3 του άρθρου 7 και περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 22α' του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του σημείου Α' του άρθρου 28γ' της Οδηγίας (ΕΟΚ) αριθ. 77/388 (6η οδηγία ΦΠΑ), θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και, κατ' επέκταση, έκδοση από τον Έλληνα πωλητή Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ είναι:

1. Η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES, με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ.

2. Η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο Έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω Fax) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' (VIES), στα τηλέφωνα: 36.46.227 ή 36.16.754 και Fax: 36.16.216 ή 36.37.103 και 36.37.156.

3. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Διευκρινίζουμε ότι, κατά τη στιγμή της έκδοσης του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο

Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

Συνεπώς, η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών. Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του Έλληνα πωλητή των αγαθών, απαιτούνται εκτός του Τιμολογίου πώλησης:

αα) Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ αυτοκινήτου) και Δελτίο Αποστολής των αγαθών.

ββ) Εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, εκτός του Δελτίου Αποστολής επί του οποίου πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του ΦΙΧ αυτοκινήτου, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος - μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτοκίνητο ή κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ) από τρίτες χώρες κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

β) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος με μεταφορικά μέσα Δημοσίας Χρήσεως, ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών

θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική, διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR).

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών θέτουν στην Υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή), ζητούν να τους αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα Τιμολόγια, Τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα. Κατόπιν των ανωτέρω, εφιστούμε την προσοχή των Προϊσταμένων των αρμοδίων ΔΟΥ ώστε:

- Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη συναλλαγή. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν ΦΠΑ στο Τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος, να ελεγχθούν άμεσα, προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

- Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν από τις ΔΟΥ επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1078/2.4.1991 ή ΠΟΛ.1185/1988 Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών) που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, γιατί δεν τηρούνται οι τρεις προϋποθέσεις σωρευτικά, όπως προαναφέρονται, παρακαλούμε να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα, προκειμένου να καταβληθεί άμεσα στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατό, στο Τμήμα Δ' (VIES) της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ, με Fax (36.16.216 ή 36.37.103), συνυποβάλλοντας και αντίγραφα των διορθωμένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διορθωθούν τα αρχεία του VIES στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών - μελών.

- Σε περίπτωση που οι εν λόγω ελληνικές επιχειρήσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ.1262/2.8.1993 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτη - μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε

να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που, βάσει της απόφασης αυτής, μπορούν να αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ, εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, οπότε θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας. Εξυπακούεται ότι το όριο απαλλαγής της επόμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.1642/1986, θα υπολογίζεται βάσει των τροποποιημένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτοί προκύπτουν μετά από την αφαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα, οπότε δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

- Να ελέγχετε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1281/6.11.1998 Εγκύκλιο Διαταγή του Υπουργού Οικονομικών,

γιατί θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η χώρα μας πρέπει να δίνει σαφείς και ακριβείς απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών, στα πλαίσια των ελέγχων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή)».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/1999, 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)», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι, «[...] Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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.

Οσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

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

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας

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

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση στην υπόθεση C-409/2004 του ΔΕΚ, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«24.... οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσόμενη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C?245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. I?3227, σκέψη 29).

25. Επομένως, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντίστοιχης με ενδοκοινοτική απόκτηση καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, της παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ.

26. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α,

στοιχείο α , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει, λαμβανομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που περιλαμβάνεται στις δύο αυτές διατάξεις, να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ισχύει μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβαίνει στον αγοραστή και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, έχει απομακρυνθεί στην πράξη από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.

27. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται στον ΦΠΑ προβλέπονται στο άρθρο 28α της έκτης οδηγίας. Πέραν των προϋποθέσεων που διευκρινίζουν την ιδιότητα του πωλητή και του αγοραστή, που θεσπίζονται στην παράγραφο 1, στοιχείο α , του άρθρου αυτού, η παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ιδίου άρθρου εξαρτά την ενδοκοινοτική απόκτηση από δύο προϋποθέσεις, δηλαδή, αφενός, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει ως κύριος το ενσώματο αγαθό και, αφετέρου, την αποστολή ή τη μεταφορά του αγαθού αυτού στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση στην υπόθεση C-590/2013 του ΔΕΚ, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] 23. Η Idexx υποστηρίζει ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν παράγουν ουσιαστικά αποτελέσματα, καθόσον δεν συνεπάγονται χρέωση ή πίστωση φόρου, αλλά απλώς «φαινομενικές» χρεώσεις και πιστώσεις και τυπικές υποχρεώσεις καταχώρισης της χρεοπίστωσης στα δύο βιβλία ΦΠΑ, χωρίς ουσιαστικές επιπτώσεις.

24. Η εταιρία αυτή θεωρεί συνεπώς ότι η παράβαση των υποχρεώσεων αυτών δεν επιτρέπει στην Agenzia να διορθώνει τη δήλωση ΦΠΑ του αγοραστή και να απαιτεί από τον αγοραστή αυτό να καταβάλει ένα φόρο που είναι απλώς θεωρητικός, χωρίς μάλιστα να λαμβάνει υπόψη της το δικαίωμα έκπτωσης, το οποίο εν προκειμένω δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

25. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίλυση των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιόν του εξαρτάται από την ερμηνεία της απόφασης Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267). Κατά το εν λόγω δικαστήριο, στην απόφαση αυτή έχουν δοθεί δυο ερμηνείες, οι οποίες συνυπάρχουν εντός του Corte di cassazione, άρα εντός της εθνικής έννομης τάξης, με αποτέλεσμα δύο διαφορετικές προσεγγίσεις.

26. Σύμφωνα με την πρώτη προσέγγιση, το δικαίωμα έκπτωσης προϋποθέτει την τήρηση των υποχρεώσεων αυτοτιμολόγησης και καταχώρισης που προβλέπουν, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, οι διατάξεις του εθνικού δικαίου και το δίκαιο της Ένωσης, διότι οι υποχρεώσεις αυτές είναι ουσιαστικές.

27. Σύμφωνα με τη δεύτερη προσέγγιση, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, δηλαδή όχι κατόπιν της εκπλήρωσης των διατυπώσεων που προβλέπονται για την άσκηση του δικαιώματος αυτού, αλλά καταρχήν κατά το χρονικό σημείο της πραγματοποίησης της μεταβίβασης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, η μη εκπλήρωση των τυπικών υποχρεώσεων που βαρύνουν τον φορολογούμενο ενόψει της άσκησης του δικαιώματος αυτού δεν μπορεί να οδηγεί στην απώλεια του ίδιου του δικαιώματος, εφόσον αποδεικνύεται, με άλλους τρόπους, ότι έχει πράγματι καταβληθεί το οφειλόμενο ποσό και δεν αμφισβητούνται τα στοιχεία που συνθέτουν

το δικαίωμα έκπτωσης. Η παράβαση των τυπικών υποχρεώσεων θα μπορούσε πάντως, σε ορισμένες περιπτώσεις, να δικαιολογεί την επιβολή διοικητικών προστίμων.

28.Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte di cassazione αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1)Οι αρχές που διακήρυξε το [Δικαστήριο] με την απόφασή του [Ecotrade (EU:C:2008:267)], σύμφωνα με τις οποίες τα άρθρα 18, παράγραφος 1, [στοιχείο] δ , και 22 της [έκτης οδηγίας] απαγορεύουν την εφαρμογή μιας πρακτικής για τη διόρθωση των δηλώσεων και τη βεβαίωση του [ΦΠΑ] ως κύρωση για τη μη τήρηση, αφενός, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις τις οποίες επιβάλλει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 18, παράγραφος 1, [στοιχείο] δ , και, αφετέρου, των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δηλώσεων που απορρέουν, αντιστοίχως, από το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφοι 2 και 4, χωρίς να παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση σε περίπτωση εφαρμογής του συστήματος αντιστροφής της επιβάρυνσης, έχουν μήπως εφαρμογή ακόμη και στην περίπτωση ολοσχερούς μη συμμόρφωσης προς τις υποχρεώσεις τις οποίες επιβάλλει στον φορολογούμενο η εν λόγω νομοθεσία, όταν δεν υπάρχει εντούτοις καμία αμφιβολία όσον αφορά το πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο και το δικαίωμά του προς έκπτωση;

2)Οι εκφράσεις “ουσιαστικές προϋποθέσεις”, “*obblighi sostanziali*”, “*substantive requirements*” και “*exigences de fond*”, τις οποίες χρησιμοποιεί το [Δικαστήριο] στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις της απόφασης [Ecotrade (EU:C:2008:267)], όσον αφορά τις περιπτώσεις της λεγόμενης αντιστροφής της επιβάρυνσης, η οποία προβλέπεται στον τομέα του ΦΠΑ, αναφέρονται μήπως στην ανάγκη καταβολής του ΦΠΑ, στην αναδοχή χρεωστικού φόρου ή στην πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που δικαιολογούν την επιβολή φόρου στον φορολογούμενο και διέπουν το δικαίωμα προς έκπτωση, σκοπός του οποίου είναι η εγγύηση της ευρωπαϊκής εμπνεύσεως αρχής της ουδετερότητας του φόρου, υπό την έννοια του συμφυούς χαρακτήρα του φόρου, της δυνατότητας επιβολής και της δυνατότητας ολοσχερούς έκπτωσης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

29.Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία, με τα δύο ερωτήματά του που ενδείκνυται να συνεξεταστούν, αν τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ , και 22 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές θέτουν τυπικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή, αντίθετα, ουσιαστικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα αυτό, των οποίων η μη τήρηση να οδηγεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, στην απώλεια του δικαιώματος αυτού.

30.Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31.Όπως έχει δεχθεί κατ' επανάληψη το Δικαστήριο, το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ. επ' αυτού απόφαση Τόθ, EU:C:2012:549, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32.Σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων αυτού είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο προσώπου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο

όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, 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 και αυτές στον ΦΠΑ (αποφάσεις *Tóth*, EU:C:2012:549, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33.Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές.

34.Δεύτερον, σε περίπτωση που έχει εφαρμογή το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προβλέπουν ορισμένες διατυπώσεις για τους τρόπους άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης.

35.Η έκταση πάντως των διατυπώσεων τις οποίες προβλέπει το οικείο κράτος μέλος και πρέπει να τηρεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για την άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν πρέπει να υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης (αποφάσεις *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 50, καθώς και *Fatorie*, EU:C:2014:50, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36.Επιπλέον, ενόψει της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες υποχρεώσεις για τα υποκείμενα στον φόρο αυτό πρόσωπα, όπως είναι η τήρηση λογιστικών βιβλίων και η κατάθεση δήλωσης. Δυνάμει της παραγράφου 8 του ίδιου αυτού άρθρου, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής.

37.Εντούτοις, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των παραπάνω σκοπών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού αποφάσεις *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Ecotrade*, EU:C:2008:267, σκέψη 66 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38.Τρίτον, από τη σκέψη 63 της απόφασης *Ecotrade* (EU:C:2008:267) και τη μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Uzodaéritő*, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62, και *Fatorie*, EU:C:2014:50, σκέψη 35) προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.

39.Αυτό ενδέχεται να μην ισχύει, αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών

προϋποθέσεων (απόφαση EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού (βλ. επ' αυτού απόφαση EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-338/98, EU:C:2001:596, σκέψη 71, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψεις 26 και 33, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 44, και Korpalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψεις 43 και 44).

42. Αντίθετα, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης. Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται στα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, EU:C:2001:596, σκέψη 71, Collée, EU:C:2007:549, σκέψεις 25 και 26, Ecotrader, EU:C:2008:267, σκέψεις 60 έως 65, Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, σκέψεις 47 έως 51, Korpalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, EU:C:2012:107, σκέψεις 41 και 48, καθώς και Tóth, EU:C:2012:549, σκέψη 33).

43. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποκτήσεις αυτές από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του.

44. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης η Agenzia είχε στη διάθεσή της όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνταν αυτές οι ουσιαστικές προϋποθέσεις.

45. Υπό τις συνθήκες αυτές, από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται να μην αναγνωριστεί στην Idexx το κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται για τις επίμαχες στην κύρια δίκη ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και να προβληθεί ως αιτιολογία της άρνησης αυτής η μη τήρηση από την εταιρία αυτή των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας. Το δικαίωμα έκπτωσης αυτό γεννάται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

46. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές θέτουν τυπικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα έκπτωσης, των

οποίων η μη τήρηση δεν οδηγεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, στην απώλεια του δικαιώματος αυτού.

[...] Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές θέτουν τυπικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα έκπτωσης, των οποίων η μη τήρηση δεν οδηγεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, στην απώλεια του δικαιώματος αυτού.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία όφειλε να λάβει υπόψη της όλα τα σχετικά προσκομισθέντα έγγραφα, κάτι το οποίο δεν έπραξε παρά την πληρότητα και νομιμότητα αυτών, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς, που αρχικά προβλήθηκαν σύμφωνα με το σχετικό σημείωμα απόψεων του και οι οποίοι αντικρούστηκαν σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, μη στοιχειοθέτησης της φερόμενης παράβασης-πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων ισχυρίζεται ότι, παρατηρήθηκαν τυπικές ελλείψεις και παραλείψεις, οι οποίες ουδόλως πλήττουν την νομιμότητα των συναλλαγών του και δεν αρκούν προκειμένου να αμφισβητηθεί η απαλλαγή του Φ.Π.Α. από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή, ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση αυτών, παραθέτοντας ειδικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, όπως αυτές αναλυτικά αποτυπώνονται στην σχετική έκθεση ελέγχου, εκ των οποίων προέκυψε ότι δεν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις αυτών και συνεπώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις [άρθρο 30 παρ.1, άρθρο 32 παρ.1 και άρθρο 35 παρ.1 του ν.2859/2000] περί άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών.

Επειδή, ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση αυτών, παραθέτοντας ειδικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, όπως αυτές αναλυτικά αποτυπώνονται στην σχετική έκθεση ελέγχου, εκ των οποίων προέκυψε ότι δεν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις αυτών και συνεπώς αποτελούν φορολογητέες πράξεις (εκροές) που δεν απαλλάσσονται από το φόρο [άρθρο 28 του ν.2859/2000].

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον πρώτο και τον δεύτερο, εκ του προσφεύγοντα, λόγων προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, προβάλλει την παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πέμπτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, προβάλλει την παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

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

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον τρίτο και τον πέμπτο, εκ του προσφεύγοντα, λόγων προσφυγής, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τέταρτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, ισχυρίζεται ότι, η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, διότι η σχετική έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., εκδόθηκε χωρίς την απαιτούμενη από το νόμο ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, περιλαμβάνονται εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι σχετικές διατάξεις για τον προσδιορισμό του φόρου, με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον τέταρτο, εκ του προσφεύγοντα, λόγου προσφυγής, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντα, τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης καθώς και των σχετικών υποβληθέντων, κατά την εξέταση της παρούσας, τυχόν υπομνημάτων και δικαιολογητικών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **26/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

- Φορολογική Περίοδος 01/04/2017-31/12/2017

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **57.390,04€**, ως η υπ' αριθμ. / **27.06.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στο υπόχρεο πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.