



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 11/4/2023

Αριθμός απόφασης: 780

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από 28/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που έδρευε στηκαι εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό της με αριθμό/29-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./29-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος 4.873,28 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 2.436,64 €, ήτοι συνολικό ποσό **7.309,92 €**.

Δυνάμει της με/28-6-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο εσπεριδοειδών» στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε ένα μέρος των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δεν διασφαλίζεται ότι τα εμπορεύματα παρελήφθησαν από τους αλλοδαπούς αγοραστές, καθώς δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις, που τίθενται με την ΠΟΛ.1201/1999 και την κείμενη νομοθεσία και κρίθηκε ότι τα σχετικά τιμολόγια έπρεπε να υπαχθούν σε Φ.Π.Α..

Πιο αναλυτικά τα τιμολόγια για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι έπρεπε να υπαχθούν σε Φ.Π.Α., είναι τα ακόλουθα :

Ημ/νία	Αρ. τιμ	Εταιρία	Ποσό ενδοκοινοτικών παραδόσεων	Αιτιολογία απόρριψης
5/3/2016	9.960,20	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
21/3/2016	10.953,32	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
23/3/2016	8.292,00	Το cmr που προσκομίστηκε είναι ανυπόγραφο
1/12/2017	7.192,48	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
21/12/2017	9.396,57	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
27/12/2017	7.656,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
30/12/2017	5.438,68	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
8/1/2018	4.029,01	Στο μεταφορικά έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα

12/1/2018	...	.....	5.201,06	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
17/1/2018	...	.....	4.625,26	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
31/1/2018	...	.....	4.972,83	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
7/2/2018	...	.....	5.038,56	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
16/2/2018	...	.....	3.819,00	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
3/11/2018	...	.....	6.107,01	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
13/11/2018	...	.....	5.172,60	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
12/12/2018	...	.....	10.251,50	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
13/12/2018	...	.....	10.250,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
31/12/2018	...	.....	10.662,60	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
9/1/2019	...	.....	10.660,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
30/1/2019	...	.....	3.674,88	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
18/11/2019	...	.....	12.614,96	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmr
22/11/2019	...	.....	5.025,00	Στο μεταφορικό έγγραφο cmr δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα

28/11/2019	...	.....	9.600,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmg
30/11/2019	...	.....	1.924,50	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmg
9/12/2019	...	.....	5.000,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmg
13/12/2019	...	.....	5.000,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmg
18/12/2019	...	.....	5.000,00	Στο μεταφορικό έγγραφο cmg δεν έχει υπογραφή στον παραλήπτη και δεν αναφέρονται τα στοιχεία του μεταφορέα
8/1/2020	...	.....	5.632,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmg
9/1/2020	...	.....	5.632,00	Δεν προσκομίστηκε μεταφορικό έγγραφο cmg

Ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ των ελεγχόμενων ετών, καθώς και οι πράξεις επιβολής προστίμου για ανακριβή υποβολή περιοδικών δηλώσεων των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι η Διοίκηση παραβιάζει τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που είναι η σύννομη, ειδική, επαρκής και εμπειριστατωμένη αιτιολογία. Οι πράξεις καθίστανται ακυρωτέες ελλείψει αιτιολογίας, καθώς με την προσφυγή της προσκομίζει αντίγραφα των cmg των αντίστοιχων τιμολογίων με αρ. .../1-12-2017, .../21-12-2017, .../27-12-2017 και .../30-12-2017, με τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

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

Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: «*1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα*»,

στο άρθρο 3 παρ 1, 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,...*»,

στο άρθρο 5 παρ 1, 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, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.*».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 13 του Ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «*1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της*

φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β) 6. 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.

Επειδή, με το άρθρο 16 του Ν.2859/2000 μεταξύ άλλων 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. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος, ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

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: «...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.).....

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 Δ.Ο.Υ. όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο το οποίο κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ, «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». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. 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 η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 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 προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

Το άρθρο 131, της οδηγίας ορίζει ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων 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».

Περαιτέρω, το άρθρο 138, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4 της οδηγίας, το οποίο έχει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του εν λόγω τίτλου ΙΧ, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Τέλος, το άρθρο 273, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή ο Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει:

Το άρθρο 2 του Κανονισμού 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 ότι «1. Κατά την έννοια του παρόντος κανονισμού, ισχύουν οι εξής ορισμοί: ..ζ) «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών»: η παράδοση αγαθών η οποία πρέπει να δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στο άρθρο 262 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ ..ια) «διοικητική έρευνα»: όλοι οι έλεγχοι, οι επαληθεύσεις και οι άλλες ενέργειες που διεξάγονται από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ• ιβ) «αυτόματη ανταλλαγή»: η συστηματική, χωρίς προηγούμενη αίτηση, ανακοίνωση προκαθορισμένων πληροφοριών σε άλλο κράτος μέλος• ιγ) «αυθόρμητη ανταλλαγή»: η μη συστηματική κοινοποίηση πληροφοριών, ανά πάσα στιγμή και χωρίς προηγούμενο αίτημα, σε άλλο κράτος μέλος...»

Το άρθρο 7 του ως άνω Κανονισμού ότι: «1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις. 2. Χάριν της διαβίβασης των πληροφοριών που αναφέρει η παράγραφος 1, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση προβαίνει, εάν συντρέχει λόγος, στις αναγκαίες διοικητικές έρευνες για να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές... 5. Για την απόκτηση των επιζητούμενων πληροφοριών ή τη διεξαγωγή της αιτηθείσας διοικητικής έρευνας, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ή η διοικητική αρχή προς την οποία η τελευταία παρέπεμψε το θέμα, ενεργεί όπως θα ενεργούσε και για ίδιο λογαριασμό ή κατ' αίτηση άλλης αρχής του δικού της κράτους μέλους».

Το άρθρο 10 του ως άνω Κανονισμού ότι: «Η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση παρέχει τις πληροφορίες τις οποίες αναφέρουν τα άρθρα 7 και 9, το συντομότερο δυνατόν, και το αργότερο τρεις μήνες μετά την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης. Ωστόσο, στην περίπτωση που οι σχετικές πληροφορίες βρίσκονται ήδη στη διάθεση της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση, η προθεσμία μειώνεται σε ένα μήνα κατ' ανώτατο όριο».

Το άρθρο 13 του ως άνω Κανονισμού ότι: «1. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους διαβιβάζει, χωρίς προηγούμενη αίτηση, τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους, στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν θεωρείται ότι οι φόροι επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού και οι πληροφορίες που παρέχει το κράτος μέλος καταγωγής είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου του κράτους μέλους

προορισμού, β) όταν ένα κράτος μέλος έχει λόγους να πιστεύει ότι διαπράχθηκε ή ενδέχεται να διαπράχθηκε παραβίαση της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος, γ) όταν υφίσταται κίνδυνος διαφυγής φορολογικών εσόδων στο άλλο κράτος μέλος. 2. Η ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση γίνεται είτε αυτόματα, σύμφωνα με το άρθρο 14, είτε αυθόρμητα, σύμφωνα με το άρθρο 15.

3. Οι πληροφορίες διαβιβάζονται μέσω τυποποιημένων εντύπων τα οποία εκδίδονται με τη διαδικασία του άρθρου 58 παράγραφος 2.».

Τέλος το άρθρο 21 του ως άνω κανονισμού ότι: «1. Κάθε κράτος μέλος παραχωρεί στην αρμόδια αρχή οποιουδήποτε άλλου κράτους μέλους αυτόματη πρόσβαση στις πληροφορίες που αποθηκεύονται σύμφωνα με το άρθρο 17. 2. Προκειμένου για τις πληροφορίες που μνημονεύονται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α), είναι, οπωσδήποτε, προσπελάσιμες οι ακόλουθες επιμέρους πληροφορίες: α) οι αριθμοί φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγεί το κράτος μέλος που λαμβάνει τις πληροφορίες, β) η συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και η συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών προς πρόσωπα στα οποία έχει χορηγηθεί αριθμός μητρώου ΦΠΑ σύμφωνα με το στοιχείο α) από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος που παρέχει τις πληροφορίες, γ) οι αριθμοί μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποίησαν τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β), δ) η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β) και έχουν πραγματοποιηθεί από καθένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο γ) σε κάθε πρόσωπο που έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ όπως προβλέπεται στο στοιχείο α), ε) η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β) και έχουν πραγματοποιηθεί από καθένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο γ) σε κάθε πρόσωπο που έχει λάβει αριθμό μητρώου ΦΠΑ από κάποιο άλλο κράτος μέλος υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: ι) η πρόσβαση συνδέεται με έρευνα για εικαζόμενη απάτη».

Επειδή, 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 στο 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).

Περαιτέρω κατά το ΔΕΕ, οι κοινοτικές διατάξεις ΦΠΑ δεν επιτρέπουν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, στη φορολογική αρχή κ-μ να αρνηθεί να αναγνωρίσει δικαίωμα σε απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι ο αποκτών δεν ήταν καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν εντός άλλου κ-μ και ο προμηθευτής δεν απέδειξε ούτε τη γνησιότητα της υπογραφής την οποία έφεραν τα έγγραφα που προσκομίστηκαν προς στήριξη της δηλώσεως περί απαλλασσόμενης του φόρου αυτού παραδόσεως ούτε την εξουσία εκπροσωπήσεως του προσώπου το οποίο υπέγραψε τα έγγραφα αυτά εξ ονόματος του αποκτώντος, εφόσον τα αποδεικτικά στοιχεία προς δικαιολόγηση του δικαιώματος φοροαπαλλαγής τα οποία προσκόμισε ο προμηθευτής προς στήριξη της δηλώσεως του ήταν σύμφωνα με τον προβλεπόμενο από το εθνικό δίκαιο κατάλογο εγγράφων που έπρεπε να προσκομιστούν στην εν λόγω διοικητική αρχή, τα δε έγγραφα αυτά έγιναν σε πρώτη φάση δεκτά από την αρχή αυτή ως δικαιολογούντα την φοροαπαλλαγή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει (C-492/13). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Επειδή, «κατά πάγια νομολογία, όταν ερμηνεύεται διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 50, και της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans B?hler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 33). 44 ...Το καθεστώς αυτό βασίζεται στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, δηλαδή της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που καθιστά δυνατή τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών. Το εν λόγω καθεστώς αποσκοπεί στη σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των κρατών μελών (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψεις 22 και 23 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Com?rcio e Repara??o de Autom?veis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψεις 37 και 38). 45 Επομένως, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογούμενη στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (στο εξής: κράτος μέλος προορισμού) έχει ως συνέπεια ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη στο κράτος μέλος αναχώρησης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς (στο εξής: κράτος μέλος αναχώρησης). Ως εκ τούτου, στις διατάξεις σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση και την ενδοκοινοτική παράδοση πρέπει να αποδίδεται η ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 29,

καθώς και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)». (ΔΕΚ C-414/2017 σκέψεις 40, 44 και 45).

Επειδή η ενδοκοινοτική παράδοση, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 28, και απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-84/09, σκέψη 26).

Επειδή, «υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες πληρούν τις απαιτούμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traut, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 46). 24 Δυνάμει της διατάξεως αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου από το οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν τα αγαθά. 25 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών από τον ΦΠΑ χωρεί μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει πράγματι απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 27 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, ασφαλώς, στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, η ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 57, και της 14ης Μαρτίου 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψη 19). 33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διατάξεως στην οδηγία για τον ΦΠΑ όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προσκομίζουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης (βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traut, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 27). 35 Όσον αφορά δε τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά ενδοκοινοτικής παραδόσεως, από τις σκέψεις 23 έως 25 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, αν παράδοση αγαθών πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 36 Συνεπώς, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 39). 38 Επισημαίνεται συγκεκριμένα ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται μόνον δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαιτήσεως μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016,

Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 43). **39** Αφενός, δεν μπορεί να προβάλλεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εκ μέρους αποκτώντος ο οποίος εκ προθέσεως μετείχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). **40** Επισημαίνεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Στην περίπτωση κατά την οποία ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη που διενήργησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54).» **(ΔΕΚ C-21/2016 σκέψεις 23-25, 27, 33, 35- 36, 38 και 39).**

Επειδή, «... δεν αντίκειται στο κοινοτικό δικαίωμα να απαιτείται από τον προμηθευτή να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φοροαποφυγή. Επομένως, το ότι ο προμηθευτής ενήργησε καλοπίστως, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε και αποκλείεται η συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή αποτελούν σημαντικά στοιχεία για να καθοριστεί η δυνατότητα να υποχρεωθεί ο προμηθευτής αυτός να καταβάλει εκ των υστέρων τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Αντιθέτως, άπαξ ο προμηθευτής τήρησε τις υποχρεώσεις του σχετικά με την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ενώ η συμβατική υποχρέωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό. (βλ. σκέψεις 50, 58, 60, 65-67, διατακτ. 2")» **(ΔΕΚ C-409/2004).**

Επειδή, «πρέπει, εξάλλου, να διευκρινιστεί ότι, στην περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών έχει την εξουσία διαθέσεως του επίμαχου αγαθού ως κύριος εντός του κράτους μέλους παραδόσεως και αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταφέρει το αγαθό αυτό προς το κράτος μέλος προορισμού, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η απόδειξη την οποία ο πωλητής είναι σε θέση να υποβάλει στις φορολογικές αρχές εξαρτάται ουσιαστικά από τα στοιχεία που του αποστέλλει προς τον σκοπό αυτόν ο αποκτών (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Euro Tyre Holding, σκέψη 37). **43.** Συνεπώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο πωλητής έχει τηρήσει τις υποχρεώσεις του όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ενώ η συμβατική υποχρέωση της αποστολής ή μεταφοράς του αγαθού εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών είναι εκείνος που πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσες αποφάσεις Teleos κ.λπ., σκέψεις 66 και 67, και Euro Tyre Holding, σκέψη 38). **46.** Όμως, στην περίπτωση που η επίμαχη παράδοση εντάσσεται στα πλαίσια απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών, η δε φορολογική αρχή δεν έχει τη βεβαιότητα ότι τα αγαθά πράγματι εγκατέλειψαν το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να εξεταστεί, τρίτον, κατά πόσον η εν λόγω διοικητική αρχή μπορεί, μεταγενεστέρως, να υποχρεώσει τον πωλητή να καταβάλει τον ΦΠΑ που οφείλεται για την παράδοση αυτή. **55.** Από τις προεκτεθείσες σκέψεις προκύπτει ότι στο πρώτο και το δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μπορεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, να μην αναγνωρισθεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει

ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήσε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή». (ΔΕΚ C -273/2011 σκέψεις 42-42, 46, 55).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 17 του **κανονισμού 904/2010** του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ), η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους τηρεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων. Βάσει δε του άρθρου 18, οι εν λόγω πληροφορίες πρέπει να διατίθενται επί πενταετία τουλάχιστον μετά τη λήξη του πρώτου ημερολογιακού έτους κατά το οποίο επιβάλλεται να δίδεται πρόσβαση στις πληροφορίες. Βάσει των δεδομένων αυτών, τα κράτη μέλη παρέχουν αμοιβαίως ορισμένες πληροφορίες ή μπορούν να έχουν ακόμη και άμεση πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές. Η ανταλλαγή δε πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση γίνεται είτε αυτόματα, σύμφωνα με το άρθρο 14, είτε αυθόρμητα, σύμφωνα με το άρθρο 15.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στον κανονισμό 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων και στην ΠΟΛ 1201/1999, η φορολογική αρχή όφειλε, σε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως εν προκειμένω, να προσφύγει στη διαδικασία της διοικητικής συνδρομής, υποβάλλοντας σχετικό αίτημα ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις ρουμανικές αρχές και ουγγρικές αρχές στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. Η διαδικασία δε αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε για πρώτη φορά φωτοτυπίες CMR, που αντιστοιχούν στα επίμαχα τιμολόγια με αρ. .../1-12-2017, .../21-12-2017, .../27-12-2017 και .../30-12-2017, καθώς και αντίγραφα των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας εταιρίας με αρ.της Τράπεζας, όπου εμφανίζονται εμβάσματα της λήπτριας – VAT συνολικής αξίας 63.064,00 €, στοιχεία για τα οποία δεν είχε λάβει γνώση η φορολογική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή, δεν υποβλήθηκε αίτημα στην Δ/ση Ελέγχων, τμήμα ΣΤ´ - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ, για παροχή πληροφοριών, ως προς τις λήπτριες των εμπορευμάτων επιχειρήσεις.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν προκύπτει η υποβολή σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα ΣΤ'-Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ από τη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης του λήπτη των εμπορευμάτων αναφορικά με το εάν η προαναφερόμενη εταιρία παρέλαβε τα αγαθά που αναφέρονται στα CMR, οι διαπιστώσεις ελέγχου δεν αιτιολογούνται πλήρως και εμπεριστατωμένα ως προς τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017** είναι πλημμελής, γιατί δεν ακολουθήθηκε η υποχρεωτική διοικητική διαδικασία. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη με αριθμό **...../29-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».*

Επειδή στο άρθρο 63 του ΚΦΔ ορίζεται : *«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.*

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 28/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, ως προς την ακυρωθείσα για τυπική πλημμέλεια οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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