



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 05/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4271

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά της με αριθμ. /18-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμ. /18-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **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' αριθμ. /18-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 46.397,54€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 36.745,85€, ήτοι συνολικό ποσό 83.143,39€.

Η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε από το πόρισμα της από 18/04/2018 έκθεσης προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ. /**15-05-2017** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος **διαπίστωσε** ότι ο προσφεύγων: **1) δεν απέδειξε** τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, **2) δεν τήρησε** σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ' και παρ. 4 περ. γ' υποπερ. γγ') και **3) δεν διασφάλισε** τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ. **και συνεπώς ο έλεγχος έκρινε** ότι ο προσφεύγων **δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις** αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), συνολικής αξίας 324.454,08€, κατά το χρονικό διάστημα 16/04/2013 έως 30/10/2013.

Αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ..... /10-06-2016 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ έλαβε γνώση της από 10/06/2016 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 της ΥΕΔΔΕ που αφορά τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος βασίζει τη διαπίστωση του ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν πραγματοποιήθηκαν, στο γεγονός ότι στα τιμολόγια - δελτία αποστολής δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου (δεν ζητήθηκε φωτοτυπία της άδειας κυκλοφορίας και οι αποδείξεις διοδίων κτλ)., όπως επίσης και στο ότι οι πληρωμές έχουν γίνει της μετρητοίς.
2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1127/2002 μεταγενέστερης των επικαλούμενων από τον έλεγχο ΠΟΛ. 1106/1999 και 1201/1999, η υποχρέωση αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας δεν καταλαμβάνει τις διακινήσεις αγαθών με επιβατικά αυτοκίνητα. Επίσης, σύμφωνα με την

ΠΟΛ.1127/2002, υπήρχε υποχρέωση αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας στο Δ.Α. και στο Σ.Δ.Α. και όχι στο ΤΠ- ΔΑ.

3. Στην συγκεκριμένη περίπτωση τα εμπορεύματα είναι ιδιαίτερης αξίας και πολύ μικρού όγκου και βάρους το οποίο δύναται να μεταφερθεί χωρίς κανένα ιδιαίτερο μεταφορικό μέσο. Πρόκειται για ποσότητες που έχουν βάρος και μέγεθος μικρότερο ενός κινητού τηλεφώνου το οποίο χωράει στην τσέπη.
4. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Βουλγαρίας το όριο των συναλλαγών για την μετρητοίς εξόφληση των εταιρειών που δραστηριοποιείται στην Βουλγαρία ήταν για το 2013 15.000 BGN περίπου 6.500€. Άλλωστε, το πρόβλημα της μη αναγνώρισης της δαπάνης το έχει **ο λήπτης των αγαθών** και των υπηρεσιών και όχι ο εκδότης των ΤΠ-ΔΑ όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ 1216/2014 όπου ερμηνεύει το άρθρο 23 του ν. 4172/2013. Το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στην λήψη υπηρεσιών ή σε αγορά αγαθών, **σε παραστατικά και όχι ημερομηνίες**. Με άλλα λόγια, αν ο εκπρόσωπος της εταιρείας έκανε πάνω από μια αγορά την ίδια μέρα με τιμολόγια αξίας μικρότερη των 6.000€, η συναλλαγή αφορά την Βουλγάρικη οντότητα και τον φορολογικό έλεγχο που θα πραγματοποιήσει η Βουλγάρικη φορολογική αρχή.
5. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δεν συνιστά από μόνη της εικονικότητα ως προς την συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. Και στον συγκεκριμένο έλεγχο άλλοι λόγοι δεν συντρέχουν όπως διαπιστώνει και η ίδια η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
6. Υπήρξε πλήρης ταύτιση της αξίας των τιμολογίων τόσο στις δηλώσεις της Βουλγάρικης όσο και της Ελληνικής οντότητας.
7. Στον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε δόθηκαν όλα τα παραστατικά **και** όλες οι απαιτούμενες διευκρινήσεις ώστε να διαπιστώσει ότι:
 - Τα συγκεκριμένα εμπορεύματα είχαν νόμιμα αγοραστεί και υπήρχαν όλα τα παραστατικά
 - Τα συγκεκριμένα εμπορεύματα είχαν νόμιμα μεταφερθεί στην εταιρεία επεξεργασίας και είχαν νόμιμα εκδοθεί τα αντίστοιχα ΤΠΥ και τα Δελτία Αποστολής προς τον προσφεύγοντα
 - Κάθε συναλλαγή και τα παραστατικά που την συνόδευαν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος και είχαν μεταφερθεί στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α και στην αντίστοιχη εκκαθαριστική.
8. Οι συγκεκριμένες πωλήσεις μεταφέρθηκαν στην δήλωση φόρου εισοδήματος και αποδόθηκαν οι προβλεπόμενοι φόροι.

Επειδή, με το άρθρο 28§1^{α'} του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς τον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1201/29-10-1999 ορίζεται 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. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

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

γβ) 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.

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, με την ΠΟΛ.1106/26-04-1999 ορίζεται 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.1078/1991 ή ΠΟΛ.1185/1988 Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών) που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν τη 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. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./15-05-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ. Αίτια της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ...../10-06-2016 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ έλαβε γνώση της από 10/06/2016 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 της ΥΕΔΔΕ που αφορά τον προσφεύγοντα.

Επειδή, αφορμή του ως άνω ελέγχου της ΥΕΔΔΕ υπήρξε δελτίο πληροφοριών από τις βουλγαρικές αρχές που ενημέρωσαν τις ελληνικές αρχές ότι ενώ η βουλγαρική εταιρεία με στοιχεία (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....) δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τον

προσφεύγοντα το έτος 2013, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, δεν προσκόμισε αποδεικτικά πληρωμών ούτε αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν στο έδαφος της Βουλγαρίας και επομένως υπάρχουν υποψίες ότι οι δηλωθείσες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε τόσο η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε συναλλαγές που δήλωσε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη βουλγαρική οντότητα με στοιχεία: (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), **συνολικής αξίας 324.454,08€, το έτος 2013.**

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων έχει εκδώσει προς την ως άνω βουλγαρική εταιρεία εξήντα τρία (63) Τ.Π. – Δ.Α. συνολικής αξίας 346.555,84 και τέσσερα (4) ακυρωτικά Τ.Π. συνολικής αξίας 22.101,76€, κατά το χρονικό διάστημα 16/04/2013 έως 30/10/2013, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα, στις αντίστοιχες ημερομηνίες, στα βιβλία του προσφεύγοντος και ενώ οι συναλλαγές αυτές είχαν δηλωθεί ως εκροές απαλλασσόμενες του φόρου στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2^{ΟΥ}, 3^{ΟΥ} και 4^{ΟΥ} τριμήνου 2013 και στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ 2013, δεν είχαν δηλωθεί στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Οι εν λόγω πίνακες μηνών 4^{ΟΥ}, 5^{ΟΥ}, 6^{ΟΥ}, 7^{ΟΥ}, 8^{ΟΥ}, 9^{ΟΥ} και 10^{ΟΥ} κατατέθηκαν **εκπρόθεσμα** την 16/06/2015 (κατόπιν υπόδειξης του ελέγχου) από τους οποίους προκύπτουν τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΣΤΗ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΑ ΣΕ €
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2013	94.628,05	94.628,05
ΜΑΙΟΣ 2013	94.475,10	94.475,10
ΙΟΥΝΙΟΣ 2013	45.607,62	45.607,62
ΙΟΥΛΙΟΣ 2013	45.612,56	45.612,56
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2013	21.379,96	21.379,96
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2013	44.852,55	44.852,55
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2013	-22.101,76	-22.101,76
ΣΥΝΟΛΑ	324.454,08	324.454,08

Επειδή, από τον περαιτέρω έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα στα τιμολόγια αγοράς από ιδιώτες διαπιστώθηκε ότι διέθετε τα είδη και τις ποσότητες των αγαθών που εμφανίζεται να πώλησε στη βουλγαρική οντότητα.

Επίσης, **από τον έλεγχο στα παραστατικά** των ενδοκοινοτικών παραδόσεων διαπιστώθηκε ότι:

α) η εξόφληση όλων των Τ.Π. – Δ.Α έχει γίνει μετρητοίς. Στο κρίσιμο έτος, στη Βουλγαρία επιτρέπονται συναλλαγές σε μετρητά μέχρι του ποσού των 6.000,00€.

β) τη ίδια ημέρα έχουν εκδοθεί με συνεχόμενη αρίθμηση δύο και τρία Τ.Π. – Δ.Α, συνολικής αξίας μεγαλύτερης των 6.000,00€, αντί ενός , ώστε να μην υπερβεί το όριο των 6.000,00€ που υποχρεώνει τον αγοραστή να πληρώσει μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

γ) δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά.

δ) Ο πωλητής – προσφεύγων δεν κατείχε βεβαίωση του αγοραστή ότι προτίθεται να μεταφέρει τα αγαθά στο άλλο κράτος –μέλος, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος, 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.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων: **1) δεν απέδειξε** τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, **2) δεν τήρησε** σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ΄ και παρ. 4 περ. γ΄ υποπερ. γγ΄) και **3) δεν διασφάλισε** τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., **συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε** ότι ο προσφεύγων **δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις** αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), συνολικής αξίας 324.454,08€, κατά το χρονικό διάστημα 16/04/2013 έως 30/10/2013.

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος με την υπό κρίση προσφυγή είναι όμοιοι με τους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει με το αριθ. πρωτ...../05-04-2018 υπόμνημά του σε απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, και έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/04/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2013

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	46.397,54 €
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακριβούς δήλωσης	36.745,85 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	83.143,39 €
----------------------------	--------------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.