



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 6-6-2018

Αριθμός απόφασης: 2905

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 7-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 8.652,8€,

πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 315,83€, ήτοι 8.968,63€, καθώς συμπεριελήφθησαν σε αυτή ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 66.560€, για τις οποίες δεν πληρούνταν, σύμφωνα με τον έλεγχο, οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος βάσει της ΠΟΛ.1201/1999.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2017 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό ΔΕΛ ΣΤ 139059 ΕΞ 2017 εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα ΣΤ που αφορούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση και την κοινοτική επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). Με τον με αριθμό/2017 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών δηλώθηκε φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ποσού 154.920,96€. Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τον με αριθμό/2017 διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπου δήλωσε φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ποσού 99.840€. Στον διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα δηλώθηκε αξία παραδόσεων στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), ποσού 66.560€ (αντί για 99.840€ που είχαν δηλωθεί αρχικά) και στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), ποσού 33.280€ (αντί για 0€ που είχαν δηλωθεί αρχικά). Ο τροποποιητικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, καθώς υποβλήθηκε μετά την έκδοση εντολής ελέγχου (άρθρο 19 παρ.3 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε). Ο έλεγχος εξέδωσε τη με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση βιβλίων και στοιχείων σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την (ΑΦΜ/VAT). Από τις ελεγκτικές ενέργειες προέκυψαν τα παρακάτω:

- Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε αρχικά στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), και όρους μεταφοράς (τα μεταφορικά έξοδα βαρύνουν τον πωλητή). Επίσης, το προσκομισθέν με αριθμό ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), ως μεταφορέα την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), και τόπο παράδοσης (ΑΦΜ/VAT, διεύθυνση,). Το CMR δεν έφερε υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη. Το προσκομισθέν στη συνέχεια τιμολόγιο με αριθμό/2017, επικαλέστηκε λάθος η ελεγχόμενη επιχείρηση, ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), και δεν αναγράφονταν οι όροι μεταφοράς. Προσκομίστηκε και ο τροποποιητικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων/2017, ο οποίος δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο. Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 50.000€ από τον εντολέα στις 11-4-2017 που αφορά το συγκεκριμένο τιμολόγιο και το

τιμολόγιο/2017. Επιπλέον, προσκομίστηκε στον έλεγχο έγγραφο στην αγγλική γλώσσα, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) βεβαιώνει ότι τα προϊόντα της προσφεύγουσας επιχείρησης παραδόθηκαν στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT, διεύθυνση). Δεν προσκομίστηκε άλλο στοιχείο που να καταδεικνύει τη σχέση μεταξύ των επιχειρήσεων (ΑΦΜ/VAT) και (ΑΦΜ/VAT) και να τεκμηριώνει τη συναλλαγή. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα).

- Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). Επίσης, το προσκομισθέν CMR ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και τόπο παράδοσης την έδρα του αντισυμβαλλόμενου Το CMR δεν έφερε υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα). Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 100.000€ από τον εντολέα (ΑΦΜ/VAT) στις 19-4-2017 και κατάθεση ποσού 100.000€ στις 21-4-2017 που αφορούν το συγκεκριμένο τιμολόγιο και τα τιμολόγια/2017,/2017 και/2017. Καταθέτης είναι η,, και στις λεπτομέρειες πληρωμής αναφέρει: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο».
- Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε αρχικά στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). Επίσης, το προσκομισθέν CMR ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και τόπο παράδοσης (ΑΦΜ/VAT, διεύθυνση). Το CMR δεν έφερε υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη, ούτε και το ΑΦΜ/VAT του μεταφορέα. Το προσκομισθέν στη συνέχεια τιμολόγιο με αριθμό/2017, επικαλέστηκε λάθος η ελεγχόμενη επιχείρηση, ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT, διεύθυνση). Η ελεγχόμενη επιχείρηση επικαλέστηκε εκ νέου λάθος και προσκόμισε εκ νέου το τιμολόγιο με αριθμό/2017, στο οποίο αναφερόταν ως πελάτης η επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT

.....) και δεν αναγράφονταν οι όροι μεταφοράς (ενώ στα αρχικά προσκομισθέντα αναφερόταν CPT). Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 50.000€ από τον εντολέα στις 11-4-2017 που αφορά το συγκεκριμένο τιμολόγιο και το τιμολόγιο/2017. Προσκομίστηκε και ο τροποποιητικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων/2017, ο οποίος δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο. Επιπλέον, προσκομίστηκε στον έλεγχο έγγραφο στην αγγλική γλώσσα, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) βεβαιώνει ότι τα προϊόντα της προσφεύγουσας επιχείρησης παραδόθηκαν στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT, διεύθυνση). Δεν προσκομίστηκε άλλο στοιχείο που να καταδεικνύει τη σχέση μεταξύ των επιχειρήσεων (ΑΦΜ/VAT) και (ΑΦΜ/VAT) και να τεκμηριώνει τη συναλλαγή. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα).

- Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). Επίσης, το προσκομισθέν CMR ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και τόπο παράδοσης την έδρα του αντισυμβαλλόμενου Το CMR δεν έφερε υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα). Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 100.000€ από τον εντολέα (ΑΦΜ/VAT) στις 19-4-2017 και κατάθεση ποσού 100.000€ στις 21-4-2017 που αφορούν το συγκεκριμένο τιμολόγιο και τα τιμολόγια/2017,/2017 και/2017. Καταθέτης είναι η,και στις λεπτομέρειες πληρωμής αναφέρει: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο».
- Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). Επίσης, το προσκομισθέν CMR ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και τόπο παράδοσης την έδρα του αντισυμβαλλόμενου Το CMR δεν έφερε υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα

μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα). Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 100.000€ από τον εντολέα (ΑΦΜ/VAT) στις 19-4-2017 και κατάθεση ποσού 100.000€ στις 21-4-2017 που αφορούν το συγκεκριμένο τιμολόγιο και τα τιμολόγια/2017,/2017 και/2017. Καταθέτης είναι η και στις λεπτομέρειες πληρωμής αναφέρει: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο».

- Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). Επίσης, το προσκομισθέν CMR ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και τόπο παράδοσης την έδρα του αντισυμβαλλόμενου Το CMR δεν έφερε υπογραφή/σφραγίδα παραλήπτη. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα). Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 100.000€ από τον εντολέα (ΑΦΜ/VAT) στις 19-4-2017 και κατάθεση ποσού 100.000€ στις 21-4-2017 που αφορούν το συγκεκριμένο τιμολόγιο και τα τιμολόγια/2017,/2017 και/2017. Καταθέτης είναι και στις λεπτομέρειες πληρωμής αναφέρει: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο».

Στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης τα τιμολόγια και έχουν καταχωρηθεί στον πελάτη (ΑΦΜ/VAT) και όχι στον πελάτη (ΑΦΜ/VAT) που επικαλέστηκε στον έλεγχο ως ορθό η προσφεύγουσα επιχείρηση. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου, τον οποίο παρέλαβε στις 27-10-2017 ο ίδιος ο προσφεύγων μαζί με την οικεία προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2017 υπόμνημα αντιρρήσεων-απόψεων, στο οποίο ανέφερε ότι: α) οι συγκεκριμένες παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν στους πελάτες που αναφέρονται, β) τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τα εμβάσματα που αναφέρει και ο έλεγχος, γ) δεν ήταν ο ίδιος υπεύθυνος για τη μεταφορά των προϊόντων, οπότε δεν θα μπορούσε να έχει υπογραφή ή σφραγίδα του πελάτη στα CMR και δ) ο έλεγχος θα έπρεπε να στείλει σχετικό έγγραφο αιτούμενος συνδρομή από την αντίστοιχη Υπηρεσία της Λιθουανίας. Συμπληρωματικά στο υπόμνημα, προσκόμισε στον έλεγχο: α) εκτυπώσεις 2 εμβασμάτων ύψους 100.000€ έκαστο με στοιχεία πληρωτή την και λεπτομέρειες πληρωμής: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ'

αριθμόν τιμολόγιο» και «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο» συμπληρωματικά στοιχεία για την εξόφληση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης, β) ιδιωτικό έγγραφο άνευ σφραγίδας, βάσει του οποίου η βεβαιώνει ότι η πραγματοποίηση των πληρωμών από την έγινε κατόπιν εντολών της, γ) κίνηση τραπεζικού λογαριασμού από την οποία προκύπτει μεταφορά ποσού 61.000€ στις 23-6-2017 χωρίς αιτιολογία, η οποία αποτελεί επιστροφή ποσού στον πελάτη του, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δ) ιδιωτικό έγγραφο χωρίς σφραγίδα του πελάτη (ΑΦΜ/VAT), σύμφωνα με το οποίο το ύψος των ενδοκοινοτικών παραδόσεων ανέρχεται σε 116.480€, το ύψος των καταθέσεων σε 200.000€, επεστράφη ποσό 61.000€ και υπολείπεται ποσό 22.520€ προς επιστροφή από τον προσφεύγοντα. Οι απόψεις του προσφεύγοντα αναφορικά με τις συναλλαγές του με την (ΑΦΜ/VAT) δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, καθώς: α) η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία αιτήματος διοικητικής συνδρομής από την αντίστοιχη Υπηρεσία της Λιθουανίας, β) ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ως όφειλε, μην προσκομίζοντας οιοδήποτε άλλο έγγραφο (όπως τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα) πέραν των CMR, τα οποία δεν έφεραν υπογραφή/ σφραγίδα του πελάτη και παρόλο που οι συμφωνηθέντες όροι μεταφοράς ήταν CPT (ήτοι πληρωμή των μεταφορικών εξόδων από τον πωλητή), γ) τα επικαλούμενα τραπεζικά εμβάσματα δεν αποδεικνύεται ότι συνδέονται με τα συγκεκριμένα τιμολόγια. Οι συναλλαγές του προσφεύγοντα με την (ΑΦΜ/VAT) γίνονται δεκτές από τον έλεγχο, καθώς σχετικό αίτημα του ελέγχου για διοικητική συνδρομή για την συγκεκριμένη επιχείρηση (.....) εκκρεμεί. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε Φ.Π.Α. ποσού $66.560\text{€} \times 13\% = 8.652,8\text{€}$ πλέον των σχετικών προσαυξήσεων, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος βάσει της ΠΟΛ.1201/1999 και εξέδωσε και σχετική πράξη επιβολής προστίμου για ανακριβή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 1/4/2017 – 30/6/2017. Η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 9-1-2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Ακολούθησε τη διαδικασία που περιγράφει ο σχετικός νόμος και οι ΠΟΛ. (α) επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών του, β) εξέδωσε τα προβλεπόμενα παραστατικά για την πραγματοποίηση της πώλησης και την διακίνηση των αγαθών εντός της επικράτειας, ήτοι τα τιμολόγια - invoices γ) έχουν εκδοθεί νόμιμα και προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα CMR προς απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών στο εξωτερικό, δ) προσκόμισε πιστοποιητικά εγγραφής των οχημάτων που διενήργησαν τις μεταφορές και σχετικά σημειώματα μεταφορών υπογεγραμμένα από τους οδηγούς, ε) προσκόμισε παραστατικά που αποδεικνύουν την εξόφληση των συναλλαγών με μεταφορά πίστωσης από τους αγοραστές, στ) λόγω του αντικειμένου εργασιών του, προϊόντα φράουλας, οι συναλλαγές του ελέγχονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες με ποιοτικούς ελέγχους

σε όλα τα στάδια της εμπορίας, ζ) προσκομίζει φωτοαντίγραφο σελίδας του θεωρημένου από τις αρχές βιβλίου ιχνηλασιμότητας ν.2090/2014), όπερ συνεπάγεται ότι έχει δείξει τη δέουσα επιμέλεια για την απόδειξη των συναλλαγών του και ο έλεγχος όφειλε να απευθυνθεί στην αρμόδια Διεύθυνση Ελέγχου VIES για την επαλήθευση των συναλλαγών του

- Οι πράξεις δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένες
- Οι πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/ 19-10-2001):

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Τόπος παράδοσης αγαθών» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35/ 16-02-2005):

«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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται κε κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά απτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/ 29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος»:

«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.»

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 στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των

εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 του ν.559/1977 «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (C.M.R) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78/ 12-03-1977):

«Άρθρον 5.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθή δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη. Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως.

2. Όταν τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν πρέπει να φορτωθούν εις διάφορα οχήματα ή είναι διαφόρων ειδών ή είναι χωρισμένα εις διαφόρους παρτίδας, ο αποστολεύς ή ο μεταφορέας θα έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να συνταχθή χωριστόν δελτίον παραδόσεως δι' έκαστον χρησιμοποιούμενον όχημα, ή δι' έκαστον είδος ή παρτίδα εμπορεύματος.

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) την ημερομηνία του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη.*
- β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως.*
- γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.*
- δ) τον τόπον και την ημερομηνία παραλαβής των προς μεταφοράν εμπορευμάτων και τον οριζόμενον προς παράδοσιν τόπον.*
- ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.*
- στ) την κοινώς χρησιμοποιουμένην περιγραφήν της φύσεως των εμπορευμάτων και τον τρόπον συσκευασίας και εν περιπτώσει επικινδύνων εμπορευμάτων, την γενικώς παραδεδεγμένην περιγραφήν αυτών.*
- ζ) τον αριθμόν των δεμάτων και τα ειδικά σημεία και αριθμούς αυτών.*
- η) το μικτόν βάρος των εμπορευμάτων ή την ποσότητα αυτών εκπεφρασμένην άλλως.*
- θ) χρεώσεις, αφορώσας την μεταφοράν (χρεώσεις μεταφοράς, συμπληρωματικά χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσιν από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).*
- ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.*
- κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιοδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.*

2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσις το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:

- α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.*
- β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολεύς αναλαμβάνει να πληρώση.*
- γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".*
- δ) δήλωσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.*
- ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.*
- στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά.*
- ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.*

3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.»

Επειδή ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά CMR, τα οποία όμως δεν φέρουν υπογραφή/ σφραγίδα του πελάτη-λήπτη των προϊόντων και το σημείωμα που επισυναπτόταν σε αυτά έφερε τη γενική περιγραφή «προϊόν- φράουλες». Από τα CMR, λοιπόν, δεν

αποδεικνύεται πέραν αμφιβολίας η μεταφορά των προϊόντων στη χώρα που επικαλείται ο προσφεύγων (Λιθουανία). Η υπογραφή του φερόμενου ως οδηγού του οχήματος επί του συνημμένου σημειώματος, επίσης, δεν αποδεικνύει τη σχετική μεταφορά των αγαθών. Σημειώνεται ότι στα CMR δεν υπήρχε η ένδειξη εάν πρόκειται για οχήματα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία επιπλέον από τον προσφεύγοντα, πέραν των CMR, τα οποία να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των προϊόντων, όπως, ενδεικτικά, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς των προϊόντων, παρόλο που στα CMR αναφερόταν ότι τα κόστη μεταφοράς βαρύνουν τον προσφεύγοντα (όρος CPT).

Επειδή ο έλεγχος έκανε αντιπαραβολή των τραπεζικών εμβασμάτων που πραγματοποιήθηκαν από τον φερόμενο ως πελάτη του προσφεύγοντα, από την οποία προκύπτουν τα εξής: α) το συνολικό ποσό των τραπεζικών εμβασμάτων υπερβαίνει το συνολικό ποσό των τιμολογίων και ο προσφεύγων επικαλείται μια τραπεζική μεταφορά ποσού 61.000€ άνευ αιτιολογίας ως το ποσό που επέστρεψε στον φερόμενο ως πελάτη του (ΑΦΜ/VAT) και ένα ιδιωτικό έγγραφο άνευ σφραγίδας της, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων επέστρεψε ποσό 61.000€ και οφείλει να επιστρέψει ακόμη 22.520€ στην, β) η αιτιολογία που αναφέρεται στην κατάθεση ποσού 100.000€ είναι: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο». Από τα προαναφερθέντα δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών έναντι των συγκεκριμένων τιμολογίων με αριθμό/2017,/2017,/2017 και/2017.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος έπρεπε να έχει υποβάλει αίτημα για διοικητική συνδρομή στην αντίστοιχη Λιθουανική Αρχή είναι ανεξάρτητος από την υποχρέωσή του για τεκμηρίωση – απόδειξη των συναλλαγών και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα ΠΟΛ.1201/ 29-10-1999, σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει επιπλέον, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος και να επιδεικνύονται στον έλεγχο. Επίσης οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο όπως 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 και για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων, προϋποθέσεις που δεν τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε επιχείρηση στη Λιθουανία και, συνεπώς, θεωρείται ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις-εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το ν.2859/2000 σε συντελεστή φόρου 13%, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών.

Επειδή αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ΔΕΛ ΣΤ 139059 ΕΞ 2017 έγγραφο στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. (Κανονισμός 904/2010) της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΣΤ' που απεστάλη στην Δ.Ο.Υ..

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): *«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, όπως επικουρικώς, ήταν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση που της μειώθηκε το υπόλοιπο του φόρου για έκπτωση, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν αξίας 66.560€ και το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί 66.560€ X 13% = 8.652,8€ και ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (0,73% X 5 μήνες X 8.652,8€ = 315,83€).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 7-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 (πράξη/2017): 8.968,63€

Διαφορά φόρου	8.652,8 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	315,83€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.968,63€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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