



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-9-2017
Αριθμός Απόφασης:1945

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου επί της οδού κατά της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων είναι κάτοχος ατομικής επιχείρησης με κύρια δραστηριότητα την εξαγωγή εγχώριων νωπών αγροτικών προϊόντων. Ως δευτερεύουσες δραστηριότητες έχει το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, την εξαγωγή μεταποιημένων λαχανικών, φρούτων και καρπών, χονδρικό εμπόριο βρώσιμων ελαίων και λιπών, χονδρικό εμπόριο ελαιόλαδου, χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών και εμφιαλωμένων νερών, χονδρικό εμπόριο άλλων τροφίμων, χονδρικό εμπόριο ψαριών, νωπών ή απλής κατάψυξης. Η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ..

Με την υπ' αριθμ. εντολή διενέργειας τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος στην παραπάνω επιχείρηση στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και φόρο Εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους,, έως, Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της

Από το αριθμ. πρωτ. έγγραφο της, καθώς και το αριθμ. πρωτ. έγγραφο της, προέκυψε ότι, ο εν λόγω ελεγχόμενος, είχε συναλλαγές κατά τις διαχειριστικές περιόδους από έως με "εξαφανισμένες" (Missing Trader Intra Community) Ρουμάνικες επιχειρήσεις, για τις οποίες δεν έλαβε χώρα στην πραγματικότητα καμία δραστηριότητα στις δηλούμενες εγκαταστάσεις τους, και δεν κατέστη δυνατό να επιβεβαιωθούν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές με την εν λόγω επιχείρηση από τις Ρουμάνικες Αρχές.

Συγκεκριμένα ως εξαφανισμένη επιχείρηση η οποία δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την εν λόγω επιχείρηση σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών είναι η εξής :

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Διεύθυνση
----------	--------	-----------

.....		
-------	-------	-------

Επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη έχει συναλλαχθεί και με άλλες Ρουμάνικες επιχειρήσεις, οι οποίες εμφανίζονται στον πίνακα των εξαφανισμένων και είναι οι κάτωθι:

α/α	Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Διεύθυνση
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με τις ανωτέρω εταιρίες δεν πληρούν όλες τις προϋποθέσεις, που ορίζονται από τις ΠΟΛ. 1281/1987, ΠΟΛ.1317/1993 και ΠΟΛ.1201/1999.

Για τον καταλογισμό του φόρου που αναλογεί στις ανωτέρω συναλλαγές συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση Φ.Π.Α και εκδόθηκαν οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 8.747,08€, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 10.496,50€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης, ήτοι συνολικό ποσό 19.243,58 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος απορρίπτει τα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής με αριθμ.
.....
.....συνολικής αξίας 2.414,65€, οικονομικού έτους, τα
Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής ΤΔΑ
.....
....., οικονομικού έτους, αφού η δαπάνη πραγματοποιήθηκε εντός της έδρας της επιχείρησης και κατά τη λειτουργία της και δεν αποτελεί ατομική δαπάνη του ιδίου.
- Αναφορικά με το τιμολόγιο αξίας 10.000,00€ που αφορά δαπάνη προβολής της επιχείρησης η οποία έγινε με τη φανέλα της ομάδας «.....», δεν απαιτείται καταβολή τέλους δημοτικού φόρου, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του ελέγχου, αφού η

διαφήμιση του τύπου αυτού δεν εντάσσεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο 2880/2001

3. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις με τις ρουμανικές εταιρίες ως ανύπαρκτες και τις εταιρίες αυτές ως «εξαφανισμένες». Οι συναλλαγές αυτές με τις φερόμενες ως εξαφανισμένες εταιρίες πραγματοποιήθηκαν κανονικά και προσκομίστηκαν από τον ίδιο βεβαιώσεις από τις Ρουμανικές Αρχές ότι οι εταιρίες αυτές λειτουργούσαν κατά το χρόνο των πωλήσεων που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια- δελτία αποστολής.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή η καταλογιζόμενη διαφορά ΦΠΑ στη διαχειριστική περίοδο αφορά την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων ύψους 101.647,10€ και τον ΦΠΑ που αναλογεί επ' αυτών και ουδόλως σχετίζεται με τις προκύπτουσες λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, οι εν λόγω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι, εφόσον δεν αφορούν την προσβαλλόμενη πράξη και θα εξεταστούν κατά την αντίκρουση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβλήθηκαν κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, 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 σύμφωνα με το αρ. 28§1 του ν. 2859/2000: «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. 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 εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο, δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999: «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 "υποκειμένου 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. 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. 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....»

Επειδή, οι προϋποθέσεις, που τίθενται με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999, **θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά** για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και την έκδοση των Τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1104776/6955/1107/Δ 0014/22.10.2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Δ/σης Φορολογίας 14^{ης} ΦΠΑ Τμήμα Δ' Αμοιβαίας συνδρομής και ανταλλαγής πληροφοριών VIES η προσήκουσα διαδικασία για την έκδοση του CMR και της μεταφοράς των εμπορευμάτων είναι η εξής: Ο μεταφορέας παίρνει τα εμπορεύματα από τον αποστολέα και του παραδίδει το πρωτότυπο CMR No 1. Ο μεταφορέας παραδίδει τα εμπορεύματα στον παραλήπτη και ο τελευταίος επιβεβαιώνει τη λήψη υπογράφοντας στα αντίτυπα που του δίνονται (2 έως 4). Ο παραλήπτης λαμβάνει τα εμπορεύματα και κρατά το αντίτυπο 2. Ο μεταφορέας διαβιβάζει ένα από τα υπογεγραμμένα αντίτυπά του στον αποστολέα, ο οποίος έχει έτσι την απόδειξη ότι τα εμπορεύματά του έχουν παραδοθεί στον πελάτη του. Ο μεταφορέας κρατάει ένα άλλο αντίτυπο «για τον μεταφορέα» για να δηλώσει στα λογιστικά του βιβλία ως απόδειξη ότι οι μεταφορές έχουν πραγματοποιηθεί κανονικά.

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). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784).

Επειδή, «οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α').

- Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.

- Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, **του μεταφορέα**, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6).

Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR.» (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων –έκδοση 2008-Τόμος 3^{ος}, σελ. 2171).

Επειδή, το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης προσδιορίζει τον σκοπό ως ακολούθως: «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δύο διαφορετικές

χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 454 του ΚΠΔ (Κώδικα Πολ. Δικονομίας): « Αν το έγγραφο που προσάγεται έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα, υποβάλλεται μαζί και επίσημη μετάφραση του, επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή άλλο αρμόδιο κατά το νόμο πρόσωπο...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3712/2008 (Α'225), όπως ισχύει: «Επίσημη μετάφραση είναι η έγκυρη, ακριβής και επικυρωμένη μετάφραση ενός κειμένου από τις ξένες γλώσσες στην ελληνική και αντίστροφα που γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του παρόντος».

Επειδή, η CMR εκδίδεται από μεταφορείς και μεταφορικές εταιρίες και αφορά σε οδικές μεταφορές επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999, θα πρέπει ο πωλητής και ο αγοραστής να είναι υποκείμενοι στο φόρο. Είναι απαραίτητη η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES και η επαλήθευση από τον πωλητή πριν την ενδοκοινοτική παράδοση ότι ο αγοραστής του κ-μ διαθέτει ΦΠΑ/ΑΦΜ και είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει επιπλέον, φωτοαντίγραφα 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, στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1054/2002 ορίζεται ότι: «...Η απαλλαγή αυτή διασφαλίζεται από το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών VIES, το οποίο ισχύει μετά την 1.1.1993. Με το σύστημα αυτό, το οποίο συνίσταται σε μία ηλεκτρονική βάση δεδομένων, ο πωλητής έχει τη δυνατότητα, αλλά και την υποχρέωση, να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ του αγοραστή ώστε να διασφαλίζεται, όσον αφορά την ιδιότητά του, ο τόπος εγκατάστασής του και ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στις παραδόσεις αυτές στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του, όπου οι πράξεις αυτές φορολογούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Ακόμη, στα φορολογικά στοιχεία που

εκδίδουν οι ελληνικές επιχειρήσεις πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός (ΑΦΜ) ΦΠΑ του προσώπου προς το οποίο ενεργείται η παράδοση, είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος. Η σημασία της επαλήθευσης αυτού του αριθμού, όπως αναφέρεται και στις ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1282/1993 και ΠΟΛ.1201/1999, είναι μεγάλη. Σχετικά, διευκρινίζεται ότι η ορθή αναγραφή του αριθμού αυτού καθιστά την παράδοση, όπως προαναφέρθηκε, απαλλασσόμενη του φόρου και, στην περίπτωση που δεν επαληθεύεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ ή δεν υφίσταται τέτοιος ΑΦΜ/ΦΠΑ, θα επιβάλλεται ο αναλογούν φόρος. Το τελευταίο καθίσταται αναγκαίο και σε περίπτωση λάθους, γιατί από τη μηχανογραφική διασταύρωση των ανακεφαλαιωτικών πινάκων (δηλώσεις VIES Listing) καλείται ο πωλητής να αποδώσει το φόρο. Μέχρι σήμερα η επαλήθευση αυτή γινόταν είτε γραπτά (έγγραφο, fax κ.λπ.) είτε προφορικά (τηλεφωνικά) κατευθείαν προς το Κεντρικό Τμήμα Ανταλλαγής Πληροφοριών ΦΠΑ - CLO της 14ης Διεύθυνσης και μόνο κατά τις εργάσιμες ημέρες και ώρες. Για το λόγο αυτό, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προέβη στη δημιουργία μιας νέας ηλεκτρονικής διεύθυνσης στο internet, μέσω της οποίας από 1.1.2002 καθίσταται πλέον δυνατή η επαλήθευση της ΙΣΧΥΟΣ του αριθμού (ΑΦΜ) ΦΠΑ ενός εμπόρου σε οποιαδήποτε κοινοτική χώρα, όλες τις ημέρες και ώρες του χρόνου. Η εν λόγω ηλεκτρονική διεύθυνση έχει ως εξής :

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/el/vieshome.htm.

Η επαλήθευση της ισχύος ενός κοινοτικού αριθμού (ΑΦΜ) ΦΠΑ πραγματοποιείται καθορίζοντας τον αριθμό ΦΠΑ τον οποίο θέλουμε να επαληθεύσουμε και επιλέγοντας στη συνέχεια το κράτος - μέλος όπου ανήκει ο εν λόγω αριθμός (ΑΦΜ) ΦΠΑ, χάρη στο προβλεπόμενο πτυσσόμενο μενού (βλ. συνημμένο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'). Η απάντηση την οποία λαμβάνει κάποιος σ' ένα αίτημα επαλήθευσης αριθμού (ΑΦΜ) ΦΠΑ έχει τη μορφή: "Ο αριθμός (ΑΦΜ) ΦΠΑ ισχύει" ή "Ο αριθμός (ΑΦΜ) ΦΠΑ δεν ισχύει". Αυτό σημαίνει ότι η απάντηση που λαμβάνεται περιορίζεται στο να πληροφορήσει τον ερωτώντα εάν ένας συγκεκριμένος αριθμός (ΑΦΜ) ΦΠΑ είναι εν ισχύ κατά τη συγκεκριμένη ημέρα και ώρα που διενεργείται το ερώτημα για επαλήθευση. Επισημαίνεται ότι η εν λόγω διαδικασία επαλήθευσης της ΙΣΧΥΟΣ ενός κοινοτικού αριθμού (ΑΦΜ) ΦΠΑ δεν καλύπτει λειτουργίες όπως π.χ. η διενέργεια προς τους φορολογούμενους επιστροφών του ΦΠΑ εισροών, υπαγωγή επιχειρήσεων στη διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ, ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/1993 κ.λπ., οι οποίες προϋποθέτουν τη γραπτή επαλήθευση της ΕΓΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ενός κοινοτικού αριθμού (ΑΦΜ) ΦΠΑ. Η έγγραφη επαλήθευση ΑΦΜ προϋποθέτει την υποβολή μέσω fax στην υπηρεσία μας της πλήρους επωνυμίας, νομικής μορφής και διεύθυνσης του κοινοτικού εμπόρου.

Επειδή, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε εμπιστευτικό έγγραφο-Δελτίο ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. (Κανονισμός 904/2010) της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΣΤ'(VIES) που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν τήρησε τις προϋποθέσεις (π.χ. διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έχει στην κατοχή της φορτωτικά έγγραφα CMR σε φωτοαντίγραφα με υπογραφή παραλήπτη τα οποία όμως δε φέρουν αρίθμηση ή το αναγραφόμενο στο CMR τιμολόγιο-δελτίο αποστολής είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα βιβλία του προσφεύγοντα), οι οποίες προβλέπονται σχετικά με τα μεταφορικά έγγραφα από την εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1201/99, ΠΟΛ 1281/98, Ν. 599/77 που αφορά στη διεθνή μεταφορά εμπορευμάτων και στην έκδοση CMR, καθώς και από το εγχειρίδιο της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ της Γ.Γ. φορολογικών και τελωνιακών θεμάτων. Η διαπίστωση αυτή αναλύεται διεξοδικά στην από 07/03/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε γραπτή επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ (VIES) του Υπουργείου Οικονομικών της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ τμήμα Δ πριν τη διενέργεια των συναλλαγών όπως όφειλε να κάνει σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις. Αντιθέτως, προσκόμισε γραπτή απάντηση σχετικά με την επαλήθευση του ΦΠΑ μόνο από το site: http://europa.eu/taxation_customs/vies/viesquer.do, σε ημερομηνία μεταγενέστερη των συναλλαγών του.

Επειδή, η επιχείρηση του προσφεύγοντα έχει συναλλαχτεί με πλήθος εταιριών που στη συνέχεια έχουν αποδειχτεί ότι είναι «εξαφανισμένες», γεγονός που δυσχεραίνει τη φορολογική διοίκηση στο να εκληφθεί ο προσφεύγων, από μέρους της, ως καλόπιστος αντισυμβαλλόμενος.

Επειδή τα υπό κρίση Τιμολόγια προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν «τοις μετρητοίς» και ότι ήταν προς το συμφέρον του προσφεύγοντα η εξόφληση τους μέσω τραπεζικής κατάθεσης, ώστε 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 καταλογίστηκε ο αναλογών ΦΠΑ, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

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

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την απόφαση αυτή

Με την αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου έως : 19.243,58€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.