



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Καλλιθέα

11-4-2016

Αριθμός απόφασης:

1354

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, δ/ση επαγγελματικής έδρας κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54§2 περ.α' ν. 4174/2013 και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 55§2 περ.γ' ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-30/04/2014 και των υπ' αριθμ., και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-

31/1/2014, 01/02/2014-28/2/2014 και 01/03/2014-31/03/2014 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54§2 περ.α' ν. 4174/2013 και της υπ' αριθμ. 719/428/2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55§2 περ.γ' ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-30/04/2014 και του υπ' αριθμ., και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/1/2014, 01/02/2014-28/2/2014 και 01/03/2014-31/03/2014 αντιστοίχως των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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 υπ' αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 49.353,90 € για τη φορολογική περίοδο από 1-1-2014 έως 30-04-2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ' του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 6 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) διότι εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δεκαεννέα (19) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 98.707,80 € τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου λήπτη.

- Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 400,00 € για τη φορολογική περίοδο από 1-1-2014 έως 30-04-2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ.α' του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν. 4174/2013 διότι υπέβαλλε ανακριβώς τις υπ' αριθμ.,, και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ λόγω έκδοσης δεκαεννέα (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 98.707,80 € χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

-Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο από 1-1-2014 έως 30-04-2014 πρόστιμο συνολικού ποσού 6.416,07 €, ίσο με το 50% του αναλογούντα ποσού ΦΠΑ ύψους 12.832,05€ που δεν απέδωσε βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 98.707,80 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ.δ' του ν. 4174/2013.

-Με την υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.για τη φορολογική περίοδο από 1-1-2014 έως 31-01-2014 δεν αναγνωρίστηκε ποσό ύψους 5.769,00€ ως αξία ενδοκοινοτικής παράδοσης του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 που αντιστοιχεί στην καθαρή αξία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου που εξέδωσε ο προσφεύγων την εν λόγω φορολογική περίοδο χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταλογισμό.

-Με την υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο από 1-2-2014 έως 28-02-2014 δεν αναγνωρίστηκε ποσό ύψους 7.459,65€ ως αξία ενδοκοινοτικής παράδοσης του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 που αντιστοιχεί στην καθαρή αξία τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων την εν λόγω φορολογική περίοδο χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταλογισμό.

-Με την υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο από 1-3-2014 έως 31-03-2014 δεν αναγνωρίστηκε ποσό ύψους 70.108,85€ ως αξία ενδοκοινοτικής παράδοσης του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 που αντιστοιχεί στην καθαρή αξία δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων την εν λόγω φορολογική περίοδο χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταλογισμό.

-Με την υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο από 1-4-2014 έως 30-04-2014 δεν αναγνωρίστηκε ποσό ύψους 15.370,30€ ως αξία ενδοκοινοτικής παράδοσης του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 που αντιστοιχεί στην καθαρή αξία δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων την εν λόγω φορολογική περίοδο χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταλογισμό.

Τα ως άνω επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της με αρ. (εκδοθείσα σε αντικατάσταση της με αρ.) εντολής ελέγχου για τη φορολογική περίοδο από 1-1-2014 έως 30-4-2014 η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθμ. (αρ. πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων) εγγράφου του Τμήματος ΣΤ' της Διεύθυνσης Ελέγχων προς τη Δ.Ο.Υ. Χανίων, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών από τονπρος την βουλγάρικη επιχείρηση, οι οποίες έλαβαν χώρα κατά του μήνες Μάρτιο και Απρίλιο του 2014, καθόσον σύμφωνα με πληροφορίες από τις βουλγάρικες αρχές, η εν λόγω βουλγάρικη επιχείρηση αποτελεί εξαφανισμένο έμπορο που δεν διατηρεί εγκαταστάσεις. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δεκαεννέα (19) Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 98.707,80€ τα οποία αφορούσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων από 01/01/2014 έως 30-4-2014 και οι

οποίες κρίθηκαν εικονικές ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου λήπτη. Περαιτέρω ο έλεγχος, λόγω της διαπίστωσης της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών, έκρινε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 ν. 2859/2000 περί απαλλαγής από το ΦΠΑ των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητάς της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013 ήτοι έκδοση των πράξεων σε αποκλειστική προθεσμία ενός (1) μηνός από την παραλαβή των έγγραφων απόψεων του φορολογούμενου.
2. Δεν του κοινοποιήθηκε το με αρ. έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. Ουδόλως αποτυπώνεται το πλήρες περιεχόμενο αυτού στην Έκθεση Ελέγχου.
3. Η έκθεση ελέγχου είναι ανατιολόγητη καθόσον:
 - Η διαπίστωση βάσει του εγγράφου ότι η βουλγαρική επιχείρηση είναι εξαφανισμένος έμπορος ανάγεται στον 6^ο μήνα του έτους 2014 και όχι του μήνες που διενεργήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές.
 - Δεν απορρέει από καμία διάταξη νόμου η υποχρέωση σύναψης έγγραφης συμβάσεως για την πώληση προϊόντων.
 - Η αόριστη επίκληση τηλεφωνικής επικοινωνίας της φορολογικής αρχής με το πρόσωπο που φέρεται ως νόμιμος εκπρόσωπος της βουλγαρικής εταιρείας δεν στοιχειοθετεί σε καμία περίπτωση νόμιμο έρεισμα αποδόσεως παραβάσεως.
 - Δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή της μεταφορτώσεως βάσει της ΠΟΛ 1023/2014 το οποίο αναγνωρίζει και η ίδια η φορολογική αρχή δυνάμει των διατάξεων του άρθ.8 του ν. 4093/2012 και του άρθ.3 της ΠΟΛ 1023/2014.
 - Ο έλεγχος αβασίμως απαιτεί την προσκόμιση εγγράφων που να πιστοποιούν τη διέλευση των φορτηγών αυτοκινήτων των μεταφορικών εταιρειών που εξέδωσαν τα CMR από το συνοριακό σημείο ελέγχου στα βουλγαρικά σύνορα.
 - Η φορολογική αρχή παρελκυστικώς αποδίδει μομφή για τη μη αναφορά επιπλέον χρεώσεων αναφορικά με την περαιτέρω μεταφορά των αγαθών από τον τόπο προορισμού που αναγράφεται επί των φορτωτικών εγγράφων έως τον τελικό προορισμό στ..... Βουλγαρίας καθόσον οι τελικές χρεώσεις βαρύνουν τον τελικό πελάτη.
 - Δεν προβλέπεται εκ του νόμου η υπογραφή στο στέλεχος του τιμολογίου η υπογραφή της βουλγαρικής επιχείρησης ως τελικός πελάτης αλλά αυτά υπογράφονται από τον πρώτο παραλαβόντα ήτοι τον Έλληνα μεταφορέα.

- Αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιηθήκαν με τους έλληνες μεταφορείς εκ μόνου του λόγου ότι έχουν ως δευτερεύουσα δραστηριότητα το εμπόριο οπωροκηπευτικών. Δε διενεργήθηκαν οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις στους φερόμενους ως πραγματικούς αγοραστές μεταφορείς ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές.
- Η απαίτηση του ελέγχου περί αναγκαιότητας πραγματοποιήσεως των υπό κρίση συναλλαγών με τραπεζικά μέσα πληρωμής. Οι διατάξεις ως προς τον τρόπο εξόφλησης φορολογικών στοιχείων προβλέπουν τις υποχρεώσεις του λήπτη των φορολογικών στοιχείων και όχι του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 1-7-2015 και με αρ.....Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 ν. 4174/2013 με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα στον ελεγχόμενο κατ' εφαρμογή του άρθ. 28 και 62 ν. 4174/2013 να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του ανωτέρω σημειώματος και των συνημμένων αυτού προσωρινών πράξεων.

Επειδή ο προσφεύγων με το με αρ. έγγραφό του αιτήθηκε παράταση της προθεσμίας για την υποβολή των εγγράφων απόψεων του βάσει του άρθ.28 ν. 4174/2013, η οποία για λόγους χρηστής διοίκησης του δόθηκε και τελικώς προσήλθε την 31-8-2015

υποβάλλοντας το υπ' αριθμ. υπόμνημά του με το οποίο έθεσε τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Εν συνεχεία, αφού ελήφθησαν οι απόψεις του προσφεύγοντα όπως αυτές διατυπώθηκαν στο ανωτέρω υπόμνημα, εκδόθηκαν οι από 30-10-2015 προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 11-11-2015 με συνημμένη την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 και 62 ν.4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι επίσης απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 περ.ε' του άρθρου 55 ν. 4174/2013 ορίζεται :

«1.Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

*ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. **Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση.***

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής

θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις από 30-10-2015 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπ.Οικ. το οποίο απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. και έλαβε αρ. πρωτ., στα πλαίσια της Αμοιβαίας Συνδρομής και διοικητικής συνεργασίας των κρατών-μελών για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι ο προσφεύγων το ελεγχόμενο διάστημα εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δεκαεννέα (19) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 98.707,80€ τα οποία κρίθηκαν **εικονικά ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου λήπτη** και συγκεκριμένα της βουλγάρικης επιχείρησης με την επωνυμία καθόσον η φερόμενη επιχείρηση ως τελικός παραλήπτης των πωληθέντων προϊόντων κρίθηκε «εξαφανισμένος έμπορος» στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και δεν διατηρεί εγκαταστάσεις αποθήκευσης, βάσει των πληροφοριών που διαβιβάστηκαν με το ως άνω σχετικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπ.Οικ. Αναφορικά με την αγορά των πωληθέντων προϊόντων, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ελεγχόμενος είχε τη δυνατότητα να πωλήσει τις αναγραφόμενες επί των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ποσότητες αγροτικού προϊόντος.

Περαιτέρω, για τη διακίνηση των πωλούμενων ποσοτήτων αγροτικού προϊόντος που αναφέρονται στα επίμαχα δεκαεννέα (19) Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής του προσφεύγονταμε τελικό παραλήπτη τη βουλγάρικη επιχείρηση, εκδόθηκαν φορτωτικές μεταφοράς τους από τις ελληνικές μεταφορικές εταιρείες και ενώ για τη διακίνησή τους εκτός συνόρων από το σημείο μεταφορτώσεως μέχρι τον τελικό προορισμό τους της Βουλγαρίας εκδόθηκαν διεθνείς φορτωτικές-CMR από βουλγάρικες μεταφορικές εταιρείες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1α του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται:

«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 ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Περαιτέρω, όπως έχει διευκρινιστεί με την **ΕΔΥΟ Πολ. 1201/1999**, προκειμένου να εφαρμοστεί η απαλλαγή αυτή και συνεπώς να εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. , πρέπει να

συντρέχουν σωρευτικά οι εξής 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. 1642/86 (αρ.11, παρ.2 του [Ν. 2859/00](#), όπως ισχύει)

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.

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.

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 Κ.Β.Σ. 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, διευκρινίστηκε ότι στη περίπτωση που η μεταφορά πραγματοποιείται με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.).

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

Επειδή κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο ελεγχόμενος προσκόμισε μεταξύ άλλων :

- Τα στελέχη των Τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν, προς την Βουλγάρικη εταιρεία με VAT nr, κατά τη χρήση 2014.
- Τα στελέχη των Δελτίων Αποστολής και των λοιπών στοιχείων διακίνησης, που προβλέπονται για διακινήσεις εκτός συνόρων (C.M.R.), τα οποία εκδόθηκαν για την πραγματοποίηση των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων, με συνημμένα τα αντίγραφα των αδειών των βούλγαρων μεταφορέων που φέρονται να οδηγούσαν τα φορτηγά στα οποία μεταφορτώθηκαν τα προϊόντα.
- Άπαντα τα φορτωτικά έγγραφα που εκδόθηκαν για την μεταφορά των προϊόντων, από την επιχείρησή, στη λήπτρια επιχείρηση στη Βουλγαρία.
- Την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών όψεως, της Τράπεζας και του της μέσω των οποίων εξοφλήθηκαν οι ελεγχόμενες ενδοκοινοτικές πωλήσεις αγαθών.
- Τα τιμολόγια αγορών, μαζί με τα πρωτότυπα δελτία αποστολής του 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου του 2014.
- Τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου του 2014, μαζί με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες,
- Εκτύπωση από το ηλεκτρονικό σύστημα του VIES, με την επαλήθευση του VAT nr της βουλγάρικης αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, την 7.1.2014.

Ως εκ τούτου από τα ως άνω προσκομισθέντα προκύπτει ότι ο προσφεύγωνπληρούσε τις εκ του νόμου προϋποθέσεις περί εφαρμογής του άρθρου 28 ν. 2859/2000 και απαλλαγής από το ΦΠΑ των παραδόσεων αγροτικού προϊόντος στη Βουλγαρία και οι οποίες έλαβαν χώρα το διάστημα από Ιανουάριο έως Απρίλιο 2014.

Επειδή με με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ287 Α') ορίζεται, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Περαιτέρω με την **Πολ. 1023/20.01.2014** «Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α')» δόθηκαν οι εξής οδηγίες:

Από 1.1.2014, ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας για τις μεταφορές αγαθών που διενεργεί, δεν απαιτείται να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονταν στο καταργούμενο άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή φορτωτικές και κατάσταση αποστολής αγαθών, κατά περίπτωση. Επιπλέον, από 1.1.2014, δεν απαιτείται να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπονταν από τις υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ.1273/1.12.1989 (ΦΕΚ 923 Β') και ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β') δεδομένου ότι, η υποχρέωση αυτή, ήταν σε συνάρτηση με τον χρόνο έκδοσης των φορτωτικών.

Οι ανωτέρω υπόχρεοι (μεταφορέας, μεταφορικό γραφείο, διαμεταφορέας), από 1.1.2014, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία, με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή εκδίδουν τιμολόγια, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, προς ιδιώτες, με την ολοκλήρωση της παροχής ή με το απαιτητό της αμοιβής ή το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εφαρμοζομένων, αναλόγως, των διατάξεων των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι, από τις ισχύουσες διατάξεις δεν απαγορεύεται η αναγραφή επιπλέον του υποχρεωτικού περιεχομένου στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, καθώς και η έκδοση αυτών σε περισσότερα, των δύο, αντίτυπα.

Τυχόν αποθέματα φορτωτικών (τετραπλότυπων), μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι εξαντλήσεως αυτών, με περιεχόμενο αυτό που προβλέπεται για τα τιμολόγια π.χ. δεν απαιτείται να αναγράφεται ο τόπος προορισμού, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου κ.λπ. και εφόσον εξακολουθεί να εκδίδεται φορτωτική και μετά την 1.1.2014, τα αντίτυπα των φορτωτικών που πρέπει να διαφυλάσσονται είναι το τρίτο αντίτυπο «αποδεικτικό δαπάνης», που παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο αντίτυπο «στέλεχος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής.

Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:
α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ. Μ...

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α..

..14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων..»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.6 και 7 του άρθρου 10 ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται:

«6.Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά ..

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές στον αναγραφόμενο τόπο προορισμού μεταξύ των στοιχείων αξίας και φορτωτικών εγγράφων τεκμηριώνονται από τα φορτωτικά έγγραφα και τις διεθνείς φορτωτικές –CMR που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα με τις οποίες αποδεικνύεται το σημείο μεταφόρτωσης των διακινηθέντων προϊόντων έως και τον τελικό προορισμό ο οποίος αναγράφεται στα εκδοθέντα Τιμολόγια-Δελτία αποστολής, ενώ ο έλεγχος στηρίζει το πόρισμα περί εικονικότητας σε φερόμενες ως παραβάσεις τρίτων προσώπων, που σε καμιά περίπτωση δεν αποτελούσαν νόμιμες υποχρεώσεις του προσφεύγοντος και δεν μπορούσαν να ελεγχθούν από αυτόν.

Επειδή η μη ύπαρξη στοιχείων χρέωσης μεταφορικών εξόδων καθώς και στοιχείων πληρωμής των μεταφορικών από το σημείο μεταφόρτωσης μέχρι τον τελικό προορισμό καθώς και οι πληροφορίες που αναγράφονται στο με αρ. Πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, δεν μπορούν να αποτελέσουν πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για τη μη εγκυρότητα του συνόλου των εκδοθέντων CMR, καθόσον αφενός δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία μεταξύ των συμβαλλόμενων προκειμένου να συναχθεί με βεβαιότητα αν ο αγοραστής ή πωλητής επιβαρύνεται τα μεταφορικά έξοδα για την εκτός Ελλάδος διαδρομή και αφετέρου το εν λόγω έγγραφο αναφέρεται αορίστως σε άρνηση «κάποιων» εκ των βούλγαρων μεταφορέων ότι παρείχαν υπηρεσίες στη βουλγάρικη επιχείρηση.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) προκύπτει ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης φέρουν όλα τα απαιτούμενα εκ του νόμου στοιχεία των διενεργούμενων συναλλαγών καθώς και τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων ενώ το στοιχείο της μεταφόρτωσης δεν είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται όπως άλλωστε έγινε δεκτό και από τον έλεγχο. Περαιτέρω αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών, οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν μέσω των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ενώ η υποχρέωση περί εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή για συναλλαγές άνω των 3.000 ευρώ αφορά τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 10 ν. 4093/2012.

Επειδή ο ελεγχόμενος πριν τη διενέργεια των υπό κρίση ενδοκοινοτικών συναλλαγών και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων αξίας χωρίς ΦΠΑ, προέβη στην επαλήθευση της εγκυρότητας του ΑΦΜ της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης ενώ ο έλεγχος αβασίμως απαιτεί την υπογραφή της βουλγάρικης επιχείρησης, ως τελικός παραλήπτης, επί των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης όταν άλλωστε δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη του ν. 4093/2013 που να το υπαγορεύει.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, κατά τον έλεγχο των στοιχείων αξίας με τα στοιχεία διακίνησης διαπίστωθηκαν σε αρκετές περιπτώσεις επιλήψιμες διαφορές στις διακινηθείσες ποσότητες που αναγράφονται στα στοιχεία αξίας και στα φορτωτικά έγγραφα των ελλήνων μεταφορέων. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων από την αντισυμβαλλόμενη βουλγάρικη επιχείρηση έγινε με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ενώ σε κάποιες περιπτώσεις διαπίστωσε ως άμεσους ή έμμεσους καταθέτες στα καταστήματα ελληνικών τραπεζών τους έλληνες μεταφορείς. Αναφορικά με τη μεταφορά των πωληθέντων προϊόντων από τα στο λιμάνι του Πειραιά μέσω ναυτιλιακής εταιρείας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν τεκμηριώνονται άρτια οι διακινήσεις σε κάποιες περιπτώσεις καθόσον κάποια από τα συρόμενα οχήματα των οποίων οι αριθμοί κυκλοφορίας αναγράφονται επί των φορολογικών στοιχείων αξίας και διακίνησης, είτε δεν ταξίδεψαν καθόλου από προς τον Πειραιά, είτε ταξίδεψαν σε ημερομηνίες μη πλησίες χρονικά, με τις ημερομηνίες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αξίας και διακίνησης.

Επειδή αναφορικά με τις πληροφορίες που παρέχονται για την αντισυμβαλλόμενη βουλγάρικη επιχείρηση στο σχετικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, δεν μπορεί να αποτελέσουν από μόνες τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία καθόσον δεν αναφέρεται αν έγινε έλεγχος των δηλώσεων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της αντισυμβαλλόμενης, αν κατά το χρονικό διάστημα που διενεργήθηκαν οι επίμαχες ενδοκοινοτικές συναλλαγές με την ελληνική επιχείρηση διέθετε έγκυρο ΑΦΜ στη χώρα της, αν η διαπίστωση περί εξαφανισμένου εμπόρου έλαβε χώρα πριν ή μετά τη διενέργεια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καθώς και ποιοι και πόσοι εκ των βούλγαρων μεταφορέων αρνήθηκαν ότι παρείχαν υπηρεσίες στην

αντισυμβαλλόμενη του προσφεύγοντος βουλγάρικη επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αποτελέσει κυρίαρχο στοιχείο θεμελιώσεως της εις βάρος του προσφεύγοντα απόδοσης παραβάσεως περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου λήπτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 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 τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Ν.4174/2013 προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή στο κεφάλαιο ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ αναφέρεται:

«4. Για την ανεύρεση, του τελικού παραλήπτη, ή των τελικών παραληπτών, των διακινηθέντων αγροτικών προϊόντων, καθώς επίσης και για την τελική διαπίστωση της ειλικρινούς πραγματοποίησης των μεταφορών συνολικά, ο έλεγχος συνέταξε δελτίο πληροφοριών, το οποίο απέστειλε στην αρμόδια για την μεταφορική εταιρεία, Δ.Ο.Υ., για την περαιτέρω διερεύνηση των επίμαχων συναλλαγών, καθώς ο, βασικός καταθέτης των χρημάτων που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, ασκεί την δραστηριότητα του χονδρικού εμπορίου οπωροκηπευτικών»

Επειδή δεν θεμελιώνεται επαρκώς, με αναφορά σε συγκεκριμένες ενέργειες, η κρίση του ελέγχου ότι η δήλωση σχετικής δευτερεύουσας δραστηριότητας χονδρικού εμπορίου οπωροκηπευτικών και φρούτων και λαχανικών από τους μεταφορείς στο μητρώο της φορολογικής αρχής καθιστά τους έλληνες μεταφορείς ως υποκρυπτόμενους-πραγματικούς αγοραστές των πωληθέντων προϊόντων γεγονός το οποίο δεν αποδεικνύεται από τον υπό κρίση έλεγχο αλλά διατυπώνεται μόνο ως υπόνοια. Αντιθέτως, επικαλείται ενδείξεις και μόνο περί του μεμπτού στη διαδικασία της ενδοκοινοτικής παράδοσης και, μολονότι αναγνωρίζει ότι απαιτούνται περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, στέλνοντας προς τούτο δελτία πληροφοριών και υπηρεσιακά σημειώματα, προέβη στην έκδοση του οριστικού πορίσμάτος τους χωρίς να ολοκληρωθούν οι εν λόγω ενέργειες.

Άλλωστε ο προσφεύγων εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια πώλησης προς τον αντισυμβαλλόμενο λήπτη, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), χωρίς να αμφισβητείται, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου, η πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών. Ως εκ τούτου, το γεγονός της αμφισβήτησης από τον έλεγχο του αναγραφόμενου στα εν λόγω στοιχεία προσώπου ως πραγματικού λήπτη των πωληθέντων προϊόντων, όταν αυτό δεν αποδεικνύεται με αδιαμφισβήτητο τρόπο από την αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία φέρει καταρχήν και το σχετικό βάρος της απόδειξης, δε συνεπάγεται φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω καθώς και από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος, όπως αυτά αποτυπώνονται συγκεντρωτικά στο πόρισμα του ελέγχου της σχετικής έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι δεν στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η μη πραγματοποίηση της διακίνησης του συνόλου των πωληθέντων προϊόντων προκειμένου να συναχθεί με βεβαιότητα το συμπέρασμα περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, με εικονικότητα που ανάγεται στα συναλλασσόμενα πρόσωπα καθότι κατά τη κρίση του ελέγχου αφορούν υπαρκτές συναλλαγές. Συνεπώς η αρμόδια φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και εν συνεχεία σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες καθόσον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία οι καταλογισθείσες παραβάσεις, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με την ακύρωση των υπ' αριθμ. οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).