



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 11-02-2016

Αριθμός απόφασης: 415

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 15-10-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ....., κατοίκου, οδός κατά της α) υπ' αρ. (α/α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου

1/1/2011 – 31/12/2011, β) υπ' αρ. (α/α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, γ) υπ' αρ. (α/α) πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν. 2523/1997, Άρθρο 55 § 2δ ν.4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 δ) υπ' αρ. (α/α) πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν. 2523/1997, Άρθρο 55 § 2δ ν.4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012,

5. Τις α) υπ' αρ. (α/α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, β) υπ' αρ. (α/α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, γ) υπ' αρ. (α/α) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν. 2523/1997, Άρθρο 55 § 2δ ν.4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 δ) υπ' αρ. (α/α) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν. 2523/1997, Άρθρο 55 § 2δ ν.4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικίες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 22-01-2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15-10-2015 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ. (α/α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 9.370,89 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 11.245,07 € (λόγω ανακρίβειας).

2) Με την υπ' αρ. (α/α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 74.410,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 76.088,53 € (λόγω ανακρίβειας).

3) Με την υπ' αρ. (α/α) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν. 2523/1997, Άρθρο 55 § 2δ ν.4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 28.112,67 €.

4) Με την υπ' αρ. (α/α) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν. 2523/1997, Άρθρο 55 § 2δ ν.4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 223.230,18 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βόλου για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και αναφέρονται

1) στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου

2) στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Βόλου διενέργησε μερικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Αιτία του ελέγχου υπήρξε η από υφιστάμενη έκθεση ελέγχου ενδοκοινοτικών συναλλαγών του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Βόλου κ. μετά το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2013 ΕΜΠ έγγραφο της ΓΓΔΕ, με το οποίο ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Βόλου να ελεγχτεί η προσφεύγουσα.

Στο πόρισμα των προαναφερόμενων εκθέσεων ελέγχου αναφέρεται ότι ο έλεγχος κατέλεξε σε ασφαλές συμπέρασμα, ότι οι παρακάτω δηλωθείσες ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ.

ΧΡΗΣΗ 2011

Α/Α	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	Δ.Α.	ΑΞΙΑ
1	.../28-11-2011	.../22-11-2011	13.581,00 €
2	.../30-11-2011	.../30-11-2011	13.581,00 €
3	.../02-12-2011	.../02-12-2011	13.581,00 €
Σύνολο:			40.743,00 €

ΧΡΗΣΗ 2012

Α/Α	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	Δ.Α.	ΑΞΙΑ
1	.../02-01-2012	ΑΝΕΥ	13.581,00 €
2	.../29-02-2012	.../29-02-2012	12.200,00 €
3	.../03-03-2012	.../03-03-2012	17.130,00 €
4	.../05-03-2012	.../05-03-2012	9.000,00 €
5	.../07-03-2012	.../07-03-2012	18.106,00 €
6	.../07-03-2012	.../21-03-2012	15.289,00 €
7	.../23-03-2012	.../23-03-2012	14.417,00 €
8	.../26-03-2012	.../26-03-2012	14.417,00 €
9	.../13-06-2012	.../13-06-2012	43.994,00 €

10	.../13-06-2012	.../13-06-2012	12.544,00 €
11	.../28-06-2012	.../13-06-2012	32.530,00 €
12	.../20-07-2012	.../20-07-2012	31.304,00 €
13	.../03-10-2012	ANEY	89.010,00 €
Σύνολο:			323.522,00 €

Αναλυτικότερα, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκε φυσική διακίνηση των αναγραφόμενων στα παραστατικά στοιχεία εμπορευμάτων και συγκεκριμένα μεταφορά αυτών από την Ελλάδα στην Βουλγαρία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A) ο διασταυρωτικός έλεγχος που διεξήχθη στην Βουλγαρία στην αγοράστρια των επιμάχων προϊόντων εταιρεία, απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκε μεταφορά και παράδοση των επίμαχων προϊόντων του προς την, κάτι που ελληνικές ελεγκτικές αρχές δεν έλαβαν υπόψη,

B) η έκθεση ελέγχου, στην οποία στηρίχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι, αναφορικά με την καταλογιζόμενη σε βάρος του παράβαση, παντελώς αντιφατική και αόριστη, δεν στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα των επιδίκων φορολογικών στοιχείων, παρά επιχειρείται με τεκμαρτό και συμπερασματικό τρόπο και με αξιολόγηση μεμονωμένων στοιχείων, όπως τα παρακάτω, να αποδειχθεί η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών

1) η φορολογική αρχή αναλώνεται στην αξιολόγηση και εκτίμηση αποδεικτικών στοιχείων τα οποία ουδόλως αφορούν τις επίμαχες συναλλαγές, καθώς εκ παραδρομής της παρεδόθησαν. Επιπλέον, η ύπαρξη ή έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων περί διελεύσεως διοδίων ουδόλως αποδεικνύουν την πραγματοποίηση ή μη των επιμάχων μεταφορών, καθόσον η απόδειξη πληρωμής διοδίων αφενός μεν δεν αναφέρει στοιχεία τα οποία θα επέτρεπαν την ταυτοποίηση οδηγού ή μεταφορικού μέσου αφετέρου δε δεν αποδεικνύει και την διέλευση ή μη των ελληνοβουλγαρικών συνόρων, περαιτέρω δε δεν αποδεικνύει ούτε το γεγονός ότι το διελθόν από το σταθμό διοδίων όχημα ήταν έμφορτο ή όχι.

2) ούτε η εταιρική συνεργασία ούτε η αλληλεξάρτηση δύο επιχειρήσεων του αυτού προσώπου μπορούν να αποτελέσουν επιχείρημα και ασφαλές κριτήριο για την εικονικότητα κάποιων συναλλαγών των εν λόγω επιχειρήσεων,

3) στο τελικό πόρισμα των αρμοδίων φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην αγοράστρια των επιμάχων προϊόντων μου εταιρεία διαπιστώνεται ότι «μετά από ανάλυση της ενημέρωσης διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υπερβεί ουσιαστικά το φορτίο του αυτοκινήτου»,

4) όσο αφορά στην χρονική ταύτιση κάποιων διαδρομών με το ίδιο όχημα αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η χρονική κατανομή των διαδρομών του αυτοκινήτου έχει αποτυπωθεί εσφαλμένα

λόγω των εκ παραδρομής προσκομισθέντων άσχετων με τις επίδικες συναλλαγές δικαιολογητικών δαπανών,

5) το γεγονός της μεταπώλησης σε ελαφρώς υψηλότερη τιμή των επιμάχων προϊόντων, στον τελικό Έλληνα αγοραστή, από την Βουλγαρική εταιρεία, οφείλεται αποκλειστικά σε παράγοντες που σχετίζονται με την αγορά και το εμπόριο, καθώς και με τις υπάρχουσες σχέσεις μεταξύ των εταιρειών

6) η οργάνωση της εδρεύουσας στη Βουλγαρία επιχείρησης προέβλεπε την κατά κανόνα άμεση παραλαβή, ήτοι εκφόρτωση από τους οδηγούς του μεταφέροντος τα εμπορεύματα αυτοκινήτου και εντός ολίγων ημερών μεταφόρτωσή τους (με τη συνδρομή και εργατών από την τοπική αγορά, οι οποίοι προσλαμβάνονταν περιστασιακά) σε αυτοκίνητο της παραλήπτριας εταιρίας και μεταφορά τους στους παραλήπτες τους, χωρίς να μεσολαβεί ουσιαστικά στάδιο αποθήκευσης αυτών των εμπορευμάτων,

7) κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των επιμάχων συναλλαγών δεν είχε την υποχρέωση ως ατομική επιχείρηση να καταχωρεί στα βιβλία παραστατικά δαπανών μεταφοράς και κατ' επέκταση δεν είχε υποχρέωση να διαφυλάσσει τα σχετικά αποδεικτικά δαπανών,

8) η επικαλούμενη από την φορολογική αρχή «απάντηση» της Αστυνομίας και της Διεύθυνσης Αστυνομίας Συνόρων δεν υφίσταται, καθότι δεν υφίσταται σύστημα καταγραφής οχημάτων και οδηγών στους συννοριακούς σταθμούς Ελλάδας-Βουλγαρίας. Επιπλέον την κρίσιμη περίοδο δεν έχουν γίνει αναλυτικοί έλεγχοι και καταχωρήσεις των φυσικών προσώπων – πολιτών κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής ένωσης που έχουν περάσει τα σύνορα,

9) ουδέν συμφέρον άμεσο ή έμμεσο είχε να διαπράξει τις καταλογιζόμενες παραβάσεις,

10) η παράλειψη να εκδοθεί δελτίο αποστολής μαζί με κάποια τιμολόγια, οφείλεται σε αμέλειά κατά την επίβλεψη αποστολής του φορτίου,

11) το φορτηγό ξεκίνησε από τη Σόφια Βουλγαρίας στις 22-2-2013 και ώρα 12:00 πμ με προορισμό το Βόλο Μαγνησίας (αποθήκη της) και άφησε τα εμπορεύματα στις 22-2-2013 το μεσημέρι. Στις 24-02-2013 παρελήφθησαν τα εμπορεύματα από την σύμφωνα με τα CMR. Το ίδιο φορτηγό στις 23-2-2013 στις 16:26 μμ φόρτωσε εμπορεύματα για λογαριασμό της με προορισμό την Καρδίτσα για τον,

12) η πρόσδοση εννόμων συνεπειών στην μεταφορά πραγμάτων, κατόπιν άτυπης συμβάσεως μισθώσεως φορτηγού αυτοκινήτου, στα πλαίσια της κρατούσας αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 200 ΑΚ), δεν αίρει τα έννομα αποτελέσματα της εκτελούμενης μεταφοράς, εξαιτίας της έλλειψης του απαιτούμενου για ανάλογες συμβάσεις έγγραφου τύπου. Υφίστανται μισθωτήρια μεταξύ και της για τα αυτοκίνητα,

13) η ατομική επιχείρησή του πώλησε στην υλικά (INVOICE No..... /07-03-2012), τα οποία μεταφέρθηκαν με το φορτηγό στις 07-03-2012, στον προκύπτοντα από τα παραστατικά και εφικτό χρόνο μεταφοράς των 5 ωρών και 36' λεπτών της ώρας,

14) με το Τιμολόγιο Νο..... /26-03-2012 το φορτηγό αυτοκίνητο πραγματοποίησε μεταφορά από το Βόλο στη Σόφια για πώληση με ώρα αναχώρησης στις 05:00 πμ, ενώ τα απόγευμα της ίδιας ημέρας, σε ώρα που παραλείφθηκε να καταγραφεί από το λογιστή της επιχείρησης, πραγματοποίησε μεταφορά στο Βόλο προς τον αντισυμβαλλόμενο και εκδόθηκε το υπ' αρ Δ.Α. /26-3-2012,

15) με το τιμολόγιο Νο..... /13-06-2012 πωλήθηκε αξίας €, η οποία μεταπωλήθηκε προς την εταιρία αξίας € και πραγματοποιήθηκε η μεταφορά στις 16/06/2012 με το φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας, το οποίο μισθώθηκε από την Την ίδια μέρα πραγματοποίησε μεταφορά από τον Βόλο με προορισμό την Καρδίτσα με το Δ.Α. /16-06-2012, χωρίς να έχει καταγραφεί η ώρα έναρξης της μεταφοράς από παράλειψη του λογιστή,

16) με το τιμολόγιο Νο..... /28-06-2012 έγινε πώληση και πάλι αξίας €, η οποία είχε προηγουμένως αγορασθεί από την πωλήτρια έναντι τιμήματος €. Η μεταφορά πραγματοποιήθηκε στις 02-07-2012 με το ίδιο φορτηγό αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας ιδιοκτησίας, το οποίο μισθώθηκε από την Την ίδια μέρα πραγματοποίησε μεταφορά από το Βόλο με προορισμό τα Σπάτα για λογαριασμό της με το Δ.Α. /02-07-2012, χωρίς να έχει καταγραφεί και πάλι η ώρα έναρξης της μεταφοράς από παράλειψη του λογιστή,

17) στα εκδοθέντα CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου με το οποίο έγινε η μεταφορά των προϊόντων, διότι αναγράφεται στα Δ.Α και στα Τιμολόγια,

18) όσον αφορά το τιμολόγιο υπ' αρ. επισημαίνεται, ότι το δελτίο τιμολογίου Καρδίτσας κόπηκε νωρίτερα από την πραγματική παράδοση,

19) όσον αφορά το τιμολόγιο υπ' αρ. επισημαίνεται, ότι μετά το απόγευμα συντελέσθηκε η μεταφορά στο Βόλο σε κοντινή απόσταση από την επιχείρηση στον ίδιο τόπο,

20) όσον αφορά το τιμολόγιο υπ' αρ. επισημαίνεται, ότι το συμφωνητικό που μνημονεύει η φορολογική αρχή, ότι δεν καταχωρήθηκαν τα έξοδα, είναι εκτός ορίων ευθύνης του, διότι δεν αφορά την ατομική επιχείρηση,

21) εάν υποκρυπτόταν παρανομία στις επίμαχες συναλλαγές δεν θα επεδίωκε την δια μέσω τραπεζής εξόφλησή του,

22) η εταιρεία καταχωρήθηκε στο μητρώο του Πρωτοδικείου με αρ. /...-03-2011 και ως εκ τούτου ήταν σε θέση στις ...-11-2011 να παράσχει προς την ατομική επιχείρησή του τις υπηρεσίες οι οποίες συμφωνήθηκαν με την από ...-11-2011 συμφωνία διανομής, ασχέτως του εάν δεν είχε ήδη προβεί στην δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.,

23) συμμετείχε στην με ποσοστό 47% και ως εκ τούτου είχε την δυνατότητα να χρησιμοποιεί και για τις ανάγκες της ατομικής του επιχείρησης το το οποίο είχε μισθώσει η από την

24) εφόσον έχουν εκδοθεί και προσκομίζονται μετ' επικλήσεως όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα παραστατικά και συνοδευτικά αυτών, αποδεικνύεται η μεταπώληση από την στις επιχειρήσεις των εμπορευμάτων τα οποία η πρώτη προμηθεύτηκε από την ατομική του επιχείρηση, πώς είναι δυνατόν να αμφισβητείται η (αρχική) πώλησή τους από τον ίδιο προς την,

25) ακόμα και εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι τα ανωτέρω τιμολόγια ήταν εικονικά και ότι υποκρυπτόταν πώληση των επιμάχων εμπορευμάτων σε επιχειρήσεις εντός της Ελλάδος, δεν ιδιοποιήθηκε οιοδήποτε ποσό ΦΠΑ, καθότι οι (αγοράστριες) επιχειρήσεις δεν κατέβαλαν ΦΠΑ, ως απαλλασσόμενες, σύμφωνα με την υπ' αρ. 2869/2389/ΠΟΛ 137/04.05.1987, από την καταβολή ΦΠΑ για την προμήθεια των εν λόγω εμπορευμάτων,

Γ) στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να εφαρμοσθούν οι ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 και να περιοριστούν τα επιβληθέντα πρόστιμα ΦΠΑ σε ποσά που αντιστοιχούν στο 50%.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 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:... 2... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1201/29.10.1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς 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.»

Επειδή, στην προαναφερθείσα Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1201/29.10.1999 ρητώς αναφέρεται «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 στην προαναφερθείσα Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1201/29.10.1999 ρητώς αναφέρεται «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... Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής...»

Επειδή σύμφωνα με τον ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΕ) αριθ. 904/2010 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, «προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.». Στα πλαίσια της ανωτέρω συνεργασίας, όπως προκύπτει από στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, το Υπουργείο Οικονομικών της Ελλάδος έλαβε στοιχεία από το αντίστοιχο Υπουργείο Οικονομικών της Βουλγαρίας, τα οποία διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Βόλου, και τα οποία εν συνεχεία ο έλεγχος επεξεργάστηκε και έλαβε υπόψη κατά την εξαγωγή των αποτελεσμάτων του.

Επειδή, εν προκειμένω από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι ανεξαρτήτως της νομικής μορφής της πωλήτριας εταιρείας αλλά και της κατηγορίας των βιβλίων που τηρεί, η ίδια πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει την νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων με την κατοχή, φύλαξη και προσκόμιση όσο το δυνατόν περισσότερων στοιχείων, τα οποία αναλυτικά περιγράφονται ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών δεν είχε την υποχρέωση ως ατομική επιχείρηση να καταχωρεί στα βιβλία παραστατικά δαπανών μεταφοράς και κατ' επέκταση δεν είχε υποχρέωση να διαφυλάσσει τα σχετικά αποδεικτικά δαπανών, κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε, τα προβλεπόμενα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξει την πραγματοποίηση των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη σε όλες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την εξακρίβωση της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτές αναλύονται και περιγράφονται τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, και οι μεμονωμένοι ισχυρισμοί που εκθέτει η προσφεύγουσα επιχείρηση στην ενδικοφανή προσφυγή της είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, η οποία διενέργησε και τον έλεγχο, αξιολόγησε την προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα επιχείρηση, Καταλογιστική Πράξη / Πράξη Ελέγχου Αρ. της Περιφερειακής Διεύθυνσης της Υπηρεσίας Εσόδων Σόφια (ανεπίσημη μετάφραση του εγγράφου από κέντρο υπηρεσιών μετάφρασης). Πρόκειται, όπως αναφέρεται, για αόριστες διαπιστώσεις βουλγαρικών εγγράφων χωρίς να καθίσταται σαφές αν πρόκειται για τον ίδιο έλεγχο.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα εκδοθέντα Τιμολόγια Πώλησης, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται

στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 , «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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 παράγραφος 1 ορίζεται: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 «δ. Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1210/6.9.2013 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», «Για παραβάσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι και 25.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ΚΦΔ 26.7.13) μπορεί να επιλεγεί η εφαρμογή της νέας διάταξης εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός

ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής ΑΕΠ. Επίσης υπάρχει δυνατότητα έκδοσης της ΑΕΠ εξ αρχής με τις νέες διατάξεις εφόσον πριν την έκδοση της ΑΕΠ υποβληθεί ανέκκλητη δήλωση από το φορολογούμενο με την οποία θα επιλέγει την έκδοση της ΑΕΠ με τις νέες διατάξεις.». Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, δεν υποβλήθηκε εντός της ανωτέρω προθεσμίας σχετικό αίτημα από την προσφεύγουσα επιχείρηση, οπότε ο ισχυρισμός της ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ.....

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2011-31/12/2011

Διαφορά Φ.Π.Α	9.370,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	11.245,07
Καταλογιζόμενο ποσό	20.615,96

Πλέον

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	28.112,67
--------------------------------	-----------

Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2012-31/12/2012

Διαφορά Φ.Π.Α	74.410,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	76.088,53
Καταλογιζόμενο ποσό	150.498,59

Πλέον

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	223.230,18
--------------------------------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).