



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 9.2.2016

Αριθμός απόφασης: 376

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 με ημερομηνία κατάθεσης 12.10.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα τηνκατά των με αριθμ.: α)2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και β)2015 Απόφασης Επιβολής

Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τis με αριθμ. :α)2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και β)2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση και την από2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τis απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία παρέλαβε την ενδικοφανή προσφυγή.
7. Την από2016 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12.10.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΕΠΕ, 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:

A) Με την υπ' αριθ.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 13.856,12 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 16.263,05 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 Ν.2859/2000 και των άρθρων 2,23,25,28,30 και 66 του Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της παραγρ. 1α του άρθρου 28 του ν.2859/2000.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 η προσφεύγουσα δεν περιέλαβε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές ποσό 60.244,00 ευρώ που αφορά σε εικονικές συναλλαγές με την Βουλγαρική επιχείρησηLTD ΑΦΜ/ΦΠΑ BGτις οποίες δήλωσε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλασσόμενες του Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να μην αποδώσει στο Δημόσιο το Φ.Π.Α. των συναλλαγών αυτών ύψους ποσού 13.856,12 ευρώ.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις συναλλαγές αυτές ως απαλασσόμενες του Φ.Π.Α., διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων της παραγρ. 1α του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της εγκυκλίου **ΥΠΟΙΚ 1023189/1228/1255/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999**, καθόσον δεν αποδείχθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων στην Βουλγαρία. Τα εκδοθέντα από την

προσφεύγουσα τιμολόγια που αφορούν τις εν λόγω συναλλαγές κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους.

Β) Με την υπ' αριθμ.2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 41.568,36€, ήτοι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Η φορολογική διαφορά προέκυψε διότι η προσφεύγουσα..... ΕΠΕ εξέδωσε πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 60.244,00 ευρώ προς την Βουλγαρική επιχείρησηΣυγκεκριμένα πρόκειται για τα κάτωθι τιμολόγια που αφορούν σε πώληση προφίλ αλουμινίου:

- 1) Τιμολόγιο Νο 1/5-1-1012 (ΔΑ Νο 5/5-1-12) αξίας 13.200,00 €.
- 2) Τιμολόγιο Νο 2/11-1-2012 (ΔΑ Νο 7/11-1-12) αξίας 9.200,00 €.
- 3) Τιμολόγιο Νο 3/23-1-2012 (ΔΑ Νο 16/23-1-12) αξίας 6.848,00 €.
- 4) Τιμολόγιο Νο 4/26-1-2012 (ΔΑ Νο 20/26-1-12) αξίας 23.676,00 €.
- 5) Τιμολόγιο Νο 5/31-1-2012 (ΔΑ Νο 21/31-1-12) αξίας 7.320,00 €.

Όπως προκύπτει από την από έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. αιτία του ελέγχου υπήρξε το με αριθμ. έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων. Με το έγγραφο αυτό, προκειμένου να απαντηθούν αιτήματα του Υπουργείου Οικονομικών της Βουλγαρίας, στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, ζητείτο μεταξύ άλλων να γίνει έλεγχος των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της προσφεύγουσας για να διαπιστωθεί αν πράγματι έλαβαν χώρα οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας προς την Βουλγαρική

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος (αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 4 - 14 της ως άνω έκθεσης ελέγχου) και οι οποίες αφορούν κυρίως στην εξακρίβωση της μεταφοράς των εμπορευμάτων στην Βουλγαρία, ύστερα από έλεγχο που έγινε τόσο από την αρμόδια για την προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ., όσο και από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.για τις μεταφορικές εταιρείες και, ΑΦΜ, αντίστοιχα, οι οποίες μετέφεραν τα εμπορεύματα, καθώς και στα συγκεκριμένα οχήματα που

διενήργησαν τις μεταφορές, όπως αυτά αναγράφονταν στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα δελτία αποστολής, δεν προέκυψαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα επίδικα φορολογικά στοιχεία.

Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στις παραπάνω πράξεις εν γνώσει της έκδοσης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της, των εικονικών στοιχείων, με σκοπό την εμφάνιση μειωμένων πωλήσεων με ΦΠΑ, ώστε να αποδώσει μειωμένο ποσό ΦΠΑ στο δημόσιο (συμψηφισμός του ΦΠΑ εισροών με τον ΦΠΑ εκροών της επιχ/σης), δεδομένου ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Το ΦΠΑ, που δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 ανέρχεται σε ποσό 13.856,12 € ήτοι: αξία τιμολογίων 60.244,00 € X 23% = 13.856,12 €

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων :α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου(Φ.Π.Α.) και β) της Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α) Δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της αγοράστριας των προϊόντων αλουμινίου που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια και λήπτριας των επιδίκων τιμολογίων εταιρείαςBULGARIA, ώστε να διακριβωθεί η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα παράβαση.

Β) Την μεταφορά όλων των επιμάχων εμπορευμάτων την είχε αναλάβει εξ ολοκλήρου η λήπτρια Βουλγαρική επιχείρησηκαι η σχετική ευθύνη είναι αποκλειστικά δική της.

Γ) Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα των επιδίκων φορολογικών στοιχείων, αλλά επιχειρείται με τεκμαρτό και συμπερασματικό τρόπο και με αξιολόγηση μεμονωμένων στοιχείων να αποδειχθεί η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Δ) Ο υπολογισμός του προστίμου θα έπρεπε να γίνει από την φορολογική αρχή σύμφωνα με τις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και να του επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 50% της συνολικής καθαρής αξίας των κριθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων ήτοι 60.244,00X50%=30.122,00 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1α του άρθρου 28 ν. 2859/200 «Απαλλαγές στην Παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος»

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

Επειδή σύμφωνα με την **ΥΠΟΙΚ 1023189/1228/1255/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999**, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών (παρατίθεται όλο το κείμενο της εγκυκλίου):

« Μετά από ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με το πιο πάνω θέμα και επειδή πληροφορηθήκαμε ότι δημιουργούνται προβλήματα κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιούν Ελληνικές επιχειρήσεις υποκείμενες στο ΦΠΑ προς επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών επίσης υποκείμενες στο ΦΠΑ στη χώρα τους και προκειμένου να εφαρμοστούν ομοιόμορφα οι διατάξεις των άρθρων 2, παρ. 3 του άρθρου 7 και περίπτωση α' της παραγρ. 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/86 όπως ισχύει σε συνδυασμό με τις διατάξεις του σημείου Α του άρθρου 28γ' της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6ης οδηγίας ΦΠΑ) θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και κατ' επέκταση την έκδοση από τον έλληνα πωλητή τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ είναι:

1) Η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ.

2) Η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω FAX) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Δ/ση ΦΠΑ Τμήμα Δ' (VIES) στα τηλέφωνα: 3646227 ή 3616754 και Fax: 3616216 ή 3637103 και 3637156.

3) Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως.

Διευκρινίζουμε ότι κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

Συνεπώς η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του έλληνα πωλητή των αγαθών απαιτούνται εκτός του τιμολογίου πώλησης:

αα) Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ αυτ/του) και δελτίο αποστολής των αγαθών.

ββ) Εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά εκτός του δελτίου αποστολής επί του οποίου πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του ΦΙΧ αυτ/του, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτ/το ή κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ) από τρίτες χώρες κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

β) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος με μεταφορικά μέσα δημοσίας χρήσεως ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική, διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR).

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος.

Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών μελών θέτουν στην υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή) ζητούν να τους αποστείλλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα τιμολόγια, τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα.

Κατόπιν των ανωτέρω εφιστούμε την προσοχή των προϊσταμένων των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. ώστε:

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν την συναλλαγή. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, να ελεγχθούν ΑΜΕΣΑ προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν, από τις Δ.Ο.Υ., επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/91 ΑΥΟ ή της ΠΟΛ. 1185/88 ΑΥΟ) που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών γιατί δεν τηρούνται οι τρεις προϋποθέσεις σωρευτικά, όπως προαναφέρονται, παρακαλούμε να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα προκειμένου να καταβληθεί ΑΜΕΣΑ στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατόν, στο τμήμα Δ (V.I.E.S.) της 14ης Δ/σης Φ.Π.Α. με FAX (3616216 ή 3637103) συνυποβάλλοντας και αντίγραφα των διορθωμένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διορθωθούν τα αρχεία του VIES στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών.

Σε περίπτωση που οι εν λόγω Ελληνικές επιχειρήσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/93 ΑΥΟ και αγοράζουν χωρίς Φ.Π.Α. πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτη μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που βάσει της απόφασης αυτής μπορούν να αγοράζουν χωρίς Φ.Π.Α., εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος οπότε θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

Εξυπακούεται ότι το όριο απαλλαγής της επόμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης (ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 1642/86, θα υπολογίζεται βάσει των τροποποιημένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτοί προκύπτουν μετά από την αφαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα οπότε δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος.

Να ελέγχετε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1281/6.11.1998 ΕΔΥΟ γιατί θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η χώρα μας πρέπει να δίνει σαφείς και ακριβείς απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν οι Διοικήσεις των άλλων κρατών μελών στα πλαίσια των ελέγχων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 27.7.2015 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ.από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβησαν οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ.για τις μεταφορικές εταιρείες..... και, αντίστοιχα, οι οποίες σύμφωνα με τα εκδοθέντα

φορολογικά στοιχεία (δελτία αποστολής, CMR) μετέφεραν τα εμπορεύματα, διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω μεταφορικές παρελάμβαναν τα εμπορεύματα από το κατάστημα της προσφεύγουσας στο κατ' εντολήν της Βουλγαρικής λήπτριας των εμπορευμάτων και τα μετέφεραν στις αποθήκες τους στη, απ' όπου στη συνέχεια τα παρελάμβανε η Βουλγαρική

Το γεγονός αυτό δεν αμφισβητεί και η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της (σελ. 5 της προσφυγής) : « την μεταφορά όλων των επιμάρχων εμπορευμάτων την είχε αναλάβει εξ ολοκλήρου η λήπτρια Βουλγαρική επιχείρηση μέσω φορτωτικών εταιρειών που υπεδείκνυε και οι οποίες μετέφεραν τα εμπορεύματα σε αποθήκες τους στη Θεσσαλονίκη και από εκεί η με δικό της μεταφορικό μέσο τα μετέφερε στην Βουλγαρία».

Επειδή από τον έλεγχο αμφισβητείται η περαιτέρω μεταφορά των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας από τις αποθήκες των μεταφορικών εταιρειών στην προς την Βουλγαρία, καθόσον από τον έλεγχο των οικείων φορτωτικών εγγράφων των μεταφορέων (φορτωτικές, διεθνή μεταφορικά έγγραφα CMR), καθώς και των οχημάτων που διενήργησαν τις μεταφορές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω αναφερόμενη εγκύκλιο, προέκυψε ότι δεν πραγματοποιήθηκε διακίνηση (εξαγωγή) των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα σχετικά φορολογικά στοιχεία από την στην Βουλγαρία.

Ειδικότερα από τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

Α) Στα εκδοθέντα τιμολόγια όσο και στα Δ.Α. αναγράφεται ως ΑΦΜ του παραλήπτη το εξής "AFM - FPA BG " αντί του ορθού BG..... (Αφορά τα τιμολόγια Νο 1 /5-1-2012 (Δ.Α. Νο 5/5-1-2012), Νο 2 /11-1-2012 (Δ.Α. Νο 7/11-1-2012), Νο 3 /23-1-2012 (Δ.Α. Νο 16/23-1-2012), Νο 4 /26-1-2012 (Δ.Α. Νο 20/26-1-2012), Νο 5 /31-1-2012 (Δ.Α. Νο 21/31-1-2012).

Β) Η μη αναφορά του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο Δ.Α για την περίπτωση του τιμολογίου Νο 1 /5-1-2012 (Δ.Α. Νο 5/5-1-2012).

Γ) μη ύπαρξη υπογραφής παραλήπτη στο CMR με αρ Α 002/11-1-2012 για την περίπτωση του τιμολογίου Νο 2 /11-1-2012 (Δ.Α. Νο 7/11-1-2012).

Δ) Στα Δ.Α. Νο 16/23-1-2012 , Νο 20/26-1-2012 και Νο 21/31-1-2012 αναγράφεται ως όχημα μεταφοράς των εμπορευμάτων το με αριθμό Φ.Δ.Χ. της μεταφορικής εταιρείας Α.Ε., το οποίο εμφανίζεται στο TAXIS ότι είναι ιδιοκτησίας της επιχείρησης του Δημητρίου με ΑΦΜ

..... με διεύθυνση στο Δήμο, το οποίο **μάλιστα έχει αποχακτηρισθεί από 15-12-2011, ημερομηνία προγενέστερη αυτής της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και μεταφοράς των προϊόντων.**

Επειδή από το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ στη Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθμ.2014 έγγραφο και αφορά στην μεταφορική εταιρείαΑ.Ε. προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας από τις αποθήκες της μεταφορικής εταιρείας στη προς την Βουλγαρία .Στο τελικό πόρισμα της έκθεσης δε αναφέρεται ότι : **« για την ελεγχόμενη περίοδο, (δηλαδή τον Ιανουάριο του 2012) δεν προκύπτουν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εξεταζόμενων συναλλαγών, που αναφέρονται στα παραπάνω δελτία πληροφοριών ανάμεσα στις ως άνω εμπλεκόμενες επιχειρήσεις».**

Επειδή από την έκθεση ελέγχου που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ/22.12.2014 έγγραφο και αφορά στην μεταφορική εταιρείαΕΠΕ, στην οποία διαπιστώνεται ότι η φορτωτική με αρ. 1832/11-1-2012 αφορά μεταφορά εμπορευμάτων από και προορισμό το κεντρικό κατάστημα της στην από το οποίο παρελήφθησαν από άτομο που υπέδειξε η εταιρεία LTD. Επίσης η μεταφορική εταιρεία δεν εξέδωσε ποτέ το CMR με αριθμό Α 002/Α 11-01-2012 διότι ασχολείται μόνο με εθνικές μεταφορές.

Η φορτωτική που εκδόθηκε από την μεταφορική εταιρείαΜΟΝ. ΕΠΕ με αρ. Γ 1832/11-1-2012 προς τηνΕΠΕ, δεν καταχωρήθηκε ποτέ στα βιβλία της ελεγχόμενης.

Επειδή σύμφωνα με την την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ 1023189/1228/1255/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, το ζήτημα της απόδειξης της φυσικής μεταφοράς των αγαθών είναι καθοριστικό για την κρίση του ελέγχου όσον αφορά στην πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και την έκδοση του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. και στη προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας στη Βουλγαρία. Συνεπώς δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια, η δε διατραπεζική εξόφληση των τιμολογίων που επικαλείται η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της λαμβάνεται υπόψη, αλλά δεν επαρκεί από μόνη της για να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 48 ν.2859/2000:

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 δηλώνοντας ως ενδοκοινοτικές απαλασσόμενες του ΦΠΑ τις συναλλαγές της με την Βουλγαρική επιχείρηση LTD, ενώ πρόκειται για εικονικές συναλλαγές, ορθά καταλογίσθηκε με την προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ο φόρος που δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο με βάση την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«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 ΦΠΑ 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» .

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων ορθώς επιβλήθηκε, με τις προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., στη χρήση 2012, το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 27.7.2015 έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ....., καθόσον η προσφεύγουσα επιχείρηση τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 δεν απέδωσε φόρο με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 60.244,00 € πλέον Φ.Π.Α 13.856,12 €.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66§30 του ν.4174/2013 :

«30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού **με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος.** Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 ορθώς εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.23 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014 :

«Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλλου προκύπτει ότι υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθμ. πρωτοκ./25.9.2015 αίτηση υπαγωγής της με αριθμό/2015 απόφασης επιβολής προστίμου στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν.4174/2013, πλήν όμως δεν κατέβαλε τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις παραγράφου 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 ποσά, επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής της στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27.7.2015 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου12.10.2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΕΠΕ, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1.1.- 31.12.2012

A)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2012
Διαφορά ΦΠΑ	13.856,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.263,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.119,17

B) Πρόστιμο άρθρου 6 ΠΑΡ. 1 Ν 2523/97

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 ποσού: 41.568,36 (ήτοι 13.856,12 X 3)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).