



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/03/2019

Αριθμός απόφασης: **706**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-11-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ... και με διακριτικό τίτλο «...», με κύρια δραστηριότητα την καλλιέργεια μυδιών και διεύθυνση έδρας στον ...- του Ν. Πιερίας - Τ.Κ. 600 66, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **.../20-09-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/12/2017 και β) της με αριθμό **.../20-09-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 23-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας εταιρίας, 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:

-Με την υπ' αριθμ. .../**20-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 39.461,72 € και της αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση και μεταφορά ποσό ύψους 6.839,02 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../**20-09-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 28.059,46 €, λόγω της μη έκδοσης εκατόν εβδομήντα οκτώ (178) φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 233.828,78 €, πλέον ΦΠΑ 56.118,91 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ 1 του Ν. 4174/2013 και 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/03/2017-31/12/2017 από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με βάση το άρθρο 28 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../06-05-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ... Δελτίο για Παροχή Αυθόρμητης Πληροφόρησης του αρθρ. 15 του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/σης Ελέγχων-Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, (Αριθ. φακέλου .../2018/ΑΠ), με αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής της Βουλγαρίας, για τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..., Διεύθυνση: ul. ""...""- 15 obl. ..., gr. PETRICH 2850, για το διάστημα από τον Μάιο έως και το Δεκέμβριο του 2017, αξίας 69.817,25 €, το οποίο διαβιβάστηκε στη φορολογική αρχή.

Με το ως άνω Δελτίο, η Βουλγάρικη φορολογική Αρχή πληροφόρησε την Ελληνική φορολογική Αρχή τα ακόλουθα:

α) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά βιβλία της συγκεκριμένης Βουλγαρικής εταιρίας διαπιστώθηκε, η μη ύπαρξη μεταφορικών εγγράφων σχετιζόμενων με την μεταφορά των αγαθών από την Ελληνική επιχείρηση στην Βουλγάρικη εταιρία.

β) Η εκπρόσωπος της Βουλγαρικής εταιρίας δήλωσε γραπτά ότι η συγκεκριμένη Βουλγάρικη εταιρία δεν κατέχει έδρα δραστηριότητας, δεν απασχολεί προσωπικό και δεν δραστηριοποιείται στην Βουλγάρικη επικράτεια και

γ) Τα αγαθά δεν εξήλθαν της Ελληνικής επικράτειας και επωλήθησαν σε έλληνες πελάτες και ως τόπος παράδοσης των αγαθών θεωρείται η Ελλάδα.

Σύμφωνα δε με τη βουλγάρικη βάση δεδομένων η λήπτρια Βουλγάρικη επιχ/ση δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρονική περίοδο 01/03/2017- 31/05/2017 συνολικής αξίας 69.817,25 €. Η Ελληνική εταιρεία (προσφεύγουσα), για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις λιγότερες κατά 4.438,25 ευρώ.

Επιπροσθέτως, με το ανωτέρω έγγραφο απέστειλαν συνημμένα:

- Αντίγραφα των τιμολόγιων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την ως άνω Βουλγάρικη επιχείρηση.
- Αντίγραφα τιμολογίων της Βουλγάρικης εταιρίας «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... προς την Ελληνική επιχείρηση «...S.A—... 27 ... 35100 ΑΦΜ/ΦΠΑ ... και
- Πιστοποίηση (CONFIRMATION) μεταφοράς των αγαθών της Ελληνικής εταιρίας «...» ΑΦΜ/ΦΠΑ ... από την Βουλγάρικη εταιρία «...», ΑΦΜ/ΦΠΑ ... προς διάφορες εταιρίες σε χώρες της Ευρώπης, ήτοι, Ισπανία και Ιταλία.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα παρακάτω:

➤ Για την παρακολούθηση των εργασιών της η προσφεύγουσα τηρεί διπλογραφικά βιβλία και εκδίδει φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης) σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

Από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι αυτή εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια Πώλησης για πωλήσεις αγαθών (μύδια αρμάθοι), προς την ως άνω Βουλγάρικη επιχείρηση:

- Τα υπ' αριθ. ... έως .../2017 και ... έως .../2017 Τιμ Πώλησης με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ» συνολικής ποσότητας 463.837,01 KG με τιμές πώλησης με Φ.Π.Α: α) 0,15 € και β) 0,10 €, συνολικής αξίας άνευ ΦΠΑ ποσού 69.395,45 €.
- Τα υπ' αριθ. .../17-4-2017 και .../3-5-2017 συνολικής ποσότητας 40.040,00 KG με τιμές πώλησης με Φ.Π.Α 0,02€ συνολικής αξίας 800,80 € πλέον Φ.Π.Α 192,29 €.

Σημειώνεται, ότι το είδος αγαθών, (μύδια), υπόκειται σε διασυνοριακό έλεγχο.

➤ Η προσφεύγουσα για τις επίμαχες συναλλαγές δεν προσκόμισε τα ακόλουθα:

- Δικαιολογητικά έγγραφα αποστολής, μεταφορικά έγγραφα, CMR, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης, ήτοι αποδεικτικά μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος – μέλος (Βουλγαρία), ώστε να διασφαλίζεται, καταρχήν η νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ

στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις.

- Αποδεικτικό στοιχείο φυσικής μεταφοράς εξόδου των αγαθών από το Κ-Μ της Ελλάδος στο Κ.-Μ της Βουλγαρίας, καθώς και οποιαδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύεται η καθοιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος, ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτηση της η προσφεύγουσα, όπως Τραπεζικό μέσο πληρωμής (ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό), βάσει του οποίου θα προέκυπτε η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμφιζείται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Δεδομένου ότι η εξόφληση της συναλλαγής έγινε με μετρητά, (όπως ισχυρίστηκε προφορικά η προσφεύγουσα), η υποκείμενη στο φόρο προσφεύγουσα-πωλήτρια υποχρεούνταν να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα, το ποσό των μετρητών που εισέπραξε (σχετ. ΠΟΛ.1027/9.2.2011).

➤ Περαιτέρω, από το ηλεκτρονικό αρχείο του τμήματος Μητρώου (taxisnet) προέκυψε ότι η επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ... έχει δηλώσει ως δραστηριότητες την οστρεοκαλλιέργεια, τη θαλάσσια υδατοκαλλιέργεια, την καλλιέργεια λαυρακιού-πέστροφας, εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν για πώληση τροφίμων, το χονδρικό εμπόριο ψαριών, την εξαγωγή εγχώριων νωπών ψαριών και υπηρεσίες αλιευτικών μελετών και ότι δεν έχει δηλώσει ως δραστηριότητα τις υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων.

➤ Από τα παραστατικά στοιχεία που απεστάλησαν ηλεκτρονικά από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης - Δ/ση Ελέγχων-Διοικητικής Συνεργασίας & ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α και συγκεκριμένα τις πιστοποιήσεις (CONFIRMATION) μεταφοράς των αγαθών, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «...», διενεργούσε μεταφορές αγαθών για λογαριασμό της Βουλγάρικης εταιρίας «...», με τελικό προορισμό διάφορους πελάτες σε χώρες της Ισπανίας και Ιταλίας.

Επιπροσθέτως διαπιστώθηκε ότι ανάμεσα στους πελάτες της βουλγάρικης επιχείρησης «...» του κράτους μέλους της Ισπανίας υπάρχει και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ ... ο οποίος είναι ανύπαρκτος ΑΦΜ στο Κ-Μ.

Ακολούθως η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στη φορολογική αρχή πιστοποιήσεις (CONFIRMATION) μεταφοράς των αγαθών, για τις ίδιες συναλλαγές, με τα ίδια tract/trail και τις ίδιες ημερομηνίες μεταφοράς, με φερόμενο ως μεταφορέα την Βουλγάρικη εταιρία «... L.T.D.» – ... 1 SANDANSKI 2800 - BOYLGARIA με ΑΦΜ/Φ.Π.Α ..., βάσει των οποίων φέρεται να παραλαμβάνει αγαθά από την προσφεύγουσα και να τα μεταφέρει στους ίδιους πελάτες στα Κ-Μ της Ισπανίας και της Ιταλίας.

Με βάση τα προεκτεθέντα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η έκδοση εκατόν εβδομήντα οχτώ (178) εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα των υπ' αριθ. ... έως .../ και ... έως ... Τιμ. Πώλησης στο φορολογικό έτος 2017, συνολικής αξίας 70.196,25 €, ως προς το πρόσωπο του λήπτη το οποίο είναι αμέτοχο σχετικά με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, καθώς τα αγαθά δεν πουλήθηκαν στην εν λόγω Βουλγάρικη επιχείρηση «...», αλλά στην Ελληνική επιχείρηση «...» με ΑΦΜ
- Η μη έκδοση εκατόν εβδομήντα οχτώ (178) φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις αγαθών προς την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., για πωλήσεις αγαθών (μύδια – ορμαθοί), που φέρεται να πουλήθηκαν στην εν λόγω Βουλγάρικη επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ..., συνολικής ποσότητας 508.911 κιλών και συνολικής αξίας 233.828,78 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8, 9 ,10 και 11 του ν.4308/2014.
- Συνεπώς θεωρείται ότι τα ως άνω επίμαχα αγαθά διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις-εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1061/2016 σε συντελεστή φόρου 24%, ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών.

Δεδομένου ότι διαπιστώθηκε Φοροδιαφυγή ως προς το Φ.Π.Α., κατά την έννοια και τα όρια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), ο έλεγχος κοινοποίησε εγγράφως την με αριθ. πρωτ. .../03-08-2018 γνωστοποίηση του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1200/2015 και της ΠΟΛ 1088/2017 για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω ΠΟΛ.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε τα αντίστοιχα ποσά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τα φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα χωρίς την επιβολή Φ.Π.Α., επιβλήθηκε το πρόστιμο για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, και επαναπροσδιόρισε το φόρο προστιθέμενης αξίας των εκροών για το υπό κρίση έτος ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/03/2017 - 31/12/2017

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	540,00	235.581,78
Αξία φορολογητέων εισροών	47.272,85	47.272,85
Φόρος εκροών	129,60	56.539,63
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.916,93	23.916,93
Πιστωτικό υπόλοιπο	23.787,33	6.839,02
Χρεωστικό υπόλοιπο		39.461,72
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013		0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		39.461,72
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	23.787,33	6.839,02

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../23-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- ❖ Το έτος 2017 η προσφεύγουσα, η οποία είναι παραγωγική επιχείρηση παρήγαγε μύδια τα οποία πούλησε με τιμολόγιο στην αλλοδαπή εταιρία «...», με έδρα την Βουλγαρία και έτσι με την έκδοση του ανάλογου παραστατικού, αποξενώθηκε πραγματικά και νομικά από την κυριότητα των οστρακοειδών και δεν έχει καμία ευθύνη για την μεταφορά τους ή τον τελικό τόπο προορισμού των. Ο σκοπός της πώλησης εκ μέρους της ήταν η εξαγωγή και μόνον και για τον λόγο αυτό στα έγγραφα καταγραφής ζώντων δίθυρων μαλακίων αναγράφονταν η χώρα προορισμού, όπως δηλώθηκε από την Βουλγάρικη εταιρία. Ουσιαστικά τα μύδια έφυγαν από την κυριότητά της και την φυσική κατοχή με την έκδοση τιμολογίου στην ως άνω εταιρία, αλλά και με την έκδοση του ως άνω εγγράφου καταγραφής ζώντων δίθυρων του Τμήματος Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας Πιερίας που έλεγγχε τα μύδια και ανέγραφε την χώρα εξαγωγής, ήτοι τον τελικό προορισμό των μυδιών. Αν η βουλγάρικη εταιρία «...» έκανε και άλλες σχετικές ενέργειες, ήτοι πώληση εκ νέου σε άλλη ελληνική εταιρία η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να το γνωρίζει, καθόσον είναι καθαρά παραγωγική εταιρία και την επιχείρηση «...» δε την γνωρίζει, καθώς δεν έχει έρθει ποτέ σε συμφωνία μαζί της για πώληση μυδιών. Η πώληση των μυδιών στη «...», είναι νόμιμη και αποδεικνύεται από σειρά παραστατικών και αδίκως επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, αφού δεν εισέπραξε Φ.Π.Α. και κατέχει νόμιμα τιμολόγια προς εξαγωγή. Η γνώση της προσφεύγουσας σταματάει στην πώληση των μυδιών προς την πρώτη Βουλγάρικη εταιρία και την παράδοση τους, όταν ήρθε το φορτηγό να τα παραλάβει.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στη βουλγάρικη επιχείρηση

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β).....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.».

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, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής

αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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)....ββ)....γγ),... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β).....γ)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 παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... **3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.**»

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1201/29-10-1999** με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

- β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.
- γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
- δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

- α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.
- β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και
- γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

- α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.
- β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.
- γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.
- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.
- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο το οποίο κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ..... 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 πραγματοποίησή αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ**, «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». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. 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 η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

Το άρθρο 131, της οδηγίας ορίζει ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Περαιτέρω, το άρθρο 138, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4 της οδηγίας, το οποίο έχει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του εν λόγω τίτλου ΙΧ, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο

μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.

Επειδή στο **Αρ. Πρ. 1506/30.01.07** έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «...Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

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 Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) 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.

- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου κ.λπ., όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.).....

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

7. Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής».

Επειδή η ενδοκοινοτική παράδοση, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 28, και απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-84/09, σκέψη 26).

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

κάνει 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 στο 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, «Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι **τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους. 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. προπαρατεθείσες υποθέσεις *Teleos* κ.λπ., σκέψη 44, καθώς και *Twoh International*, σκέψη 24). 43. 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, όπως προκύπτει από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Colle*, σκέψη 24)» (ΔΕΚ C-285/2009 σκέψη 23).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση C-409/2004 του ΔΕΚ «24.... οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσόμενη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder*, Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψη 29). 25. Επομένως, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντίστοιχης με ενδοκοινοτική απόκτηση καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, της παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ. 26. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει, **λαμβάνομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που περιλαμβάνεται στις δύο αυτές διατάξεις, να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ισχύει μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβαίνει στον αγοραστή και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, έχει απομακρυνθεί στην πράξη από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.** 27. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται στον ΦΠΑ προβλέπονται στο άρθρο 28α της έκτης οδηγίας. Πέραν των προϋποθέσεων που διευκρινίζουν την ιδιότητα του πωλητή και του αγοραστή, που θεσπίζονται στην παράγραφο 1, στοιχείο α', του άρθρου αυτού, η παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ιδίου άρθρου εξαρτά την ενδοκοινοτική απόκτηση από δύο προϋποθέσεις,

δηλαδή, αφενός, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει ως κύριος το ενσώματο αγαθό και, αφετέρου, την αποστολή ή τη μεταφορά του αγαθού αυτού στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

Επειδή, «...κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψη 42· αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, *Twoh International*, Συλλογή 2007, σ. 17897, σκέψη 23· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, *R*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29). 32. Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής. 33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβιβάσεως του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή. 34. Όσον αφορά, δεύτερον, την υποχρέωση του πωλητή να αποδείξει ότι το αγαθό απεστάλη ή μεταφέρθηκε εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση αυτή πρέπει να εντάσσεται στο ιδιαίτερο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος της φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), λόγω της καταργήσεως των εσωτερικών συνόρων από 1ης Ιανουαρίου 1993 (προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψη 21). 35. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, ακόμα και αν η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών υπόκειται στην αντικειμενική προϋπόθεση της υλικής μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να εξακριβώσει αν τα εμπορεύματα έχουν ή όχι υλικώς απομακρυνθεί από το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, οι

φορολογικές αρχές προβαίνουν στην εξακρίβωση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (προμνησθείσες αποφάσεις *Teleos* κ.λπ., σκέψη 44, και *R.*, σκέψη 42)[...] 47. Κατά πάγια νομολογία, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, *Gemeente Leusden* και *Holin Groep*, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76, προμνησθείσα απόφαση *R.*, σκέψη 36, καθώς και απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, *Mahagben* και *Dvid*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και ο οποίος δικαιολογεί ενίοτε αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των πωλητών (προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψεις 58 και 61). 48. Έτσι, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φορολογική απάτη [...] (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33, 34, 35, 47).

Επειδή, ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), αποτελεί αναδιτύπωση του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του [ΦΠΑ] και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 (ΕΕ 2003, L 264, σ. 1).

Επειδή στις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 αναφέρονται τα ακόλουθα: «(3) Η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα. [...]

(7) 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».**

Επειδή σύμφωνα με το **διατακτικό της απόφασης C-409/2004** ορίζεται ότι: «Τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17^{ης} Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, **λαμβάνομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που απαντά στις δύο αυτές διατάξεις, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως,** Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως να υποχρεώνουν έναν προμηθευτή, ο οποίος ενήργησε καλοπίστως και προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία δικαιολογούντα, εκ πρώτης όψεως, το δικαίωμα του απαλλαγής για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, να καταβάλει μεταγενέστερα τον ΦΠΑ επί των αγαθών αυτών, αν τα στοιχεία αυτά αποδειχθούν ψευδή, χωρίς παρ' όλ' αυτά να αποδειχθεί η συμμετοχή του εν λόγω προμηθευτή στη φοροδιαφυγή, **εφόσον ο προμηθευτής έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποίησε δεν οδηγεί σε συμμετοχή στη φοροδιαφυγή αυτή...** Το γεγονός ότι ο αποκτών υπέβαλε δήλωση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού σχετική με την ενδοκοινοτική απόκτηση, όπως η υποβληθείσα στην υπόθεση της κύριας δίκης δήλωση, μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό αποδεικτικό στοιχείο για το ότι τα αγαθά απομακρύνθηκαν όντως από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, αλλά δεν αποτελεί αποφασιστικό αποδεικτικό στοιχείο για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως».

Επειδή οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων [...] διατάξεων [του δικαίου της Ένωσης] και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το 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 είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος.

Επειδή περαιτέρω, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .../19-03-2018 Δελτίο για Παροχή Αυθόρμητης Πληροφόρησης του αρθρ. 15 του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/σης Ελέγχων-Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, (Αριθ. φακέλου .../2018/ΑΠ), που απεστάλη στην παραπάνω φορολογική αρχή. Σύμφωνα δε με τις πληροφορίες που παρείχε Βουλγάρικη αρχή, αναφέρεται ότι η λήπτρια επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..., δεν κατέχει έδρα δραστηριότητας, δεν απασχολεί προσωπικό και δεν δραστηριοποιείται στην Βουλγαρική επικράτεια και συνεπώς ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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. Θα πρέπει να κατέχει δε όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των αγαθών στο άλλο Κ-Μ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής (CMR) του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου. 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, προϋποθέσεις που δεν τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και από την από την από 20/09/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προέκυψαν τα ακόλουθα:

- ❖ **Δεν πραγματοποιήθηκε φυσική μεταφορά αγαθών μεταξύ Κ-Μ** και συγκεκριμένα από το Κ-Μ της Ελλάδας στο Κ-Μ της Βουλγαρίας.
- ❖ **Οι εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι μη νόμιμες**, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν και δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από την προσφεύγουσα, καθώς και από την ως άνω Βουλγάρικη επιχείρηση, η οποία εμφανίζεται ως τελική λήπτρια των αγαθών.
- ❖ **Πρόκειται για παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας**, οι οποίες θα πρέπει να επιβαρυνθούν με τον Ελληνικό Φ.Π.Α.

Από τα αντίγραφα των τιμολογίων της φερόμενης ως λήπτριας Βουλγάρικης επιχείρησης «...», προς την ελληνική επιχείρηση «...» που απεστάλησαν συνημμένα από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης Δ/νση Ελέγχων - Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας & ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α προέκυψε ότι η αξία, (τιμή μονάδας), στην παράδοση των συγκεκριμένων αγαθών κυμαίνεται μεταξύ 0,40 €, 0,45 € και 0,50 € το κιλό, ότι η πώληση των συγκεκριμένων αγαθών πραγματοποιήθηκε στην Ελληνική εταιρία «...» με ΑΦΜ ... και όχι στη φερόμενη Βουλγάρικη εταιρία «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..., η οποία δεν δραστηριοποιείται, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Δεδομένου δε ότι η προσφεύγουσα δεν κατέχει και δεν προσκόμισε έγγραφα μεταφοράς, ούτε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών, τα αγαθά ουδέποτε εξήλθαν της Ελληνικής επικράτειας και επωλήθησαν σε Έλληνες πελάτες και συνεπώς, τόπος παράδοσης των αγαθών θεωρείται η Ελλάδα.

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την φορολογητέα αξία στις συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών έλαβε υπόψη του τα ακόλουθα:

- Τις τιμές που αναγράφονταν στα αντίγραφα των επίμαχων Τιμολογίων της Βουλγάρικης επιχείρησης με την επωνυμία «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ....
- Τις τιμές πώλησης ομοειδών επιχειρήσεων στην ίδια περιοχή για τα ίδια αγαθά και το ίδιο χρονικό διάστημα και με βάση τα στοιχεία της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης-Δ/νσης Ελέγχων-Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, τα οποία του αποστάλθηκαν, στη συνέχεια δε συνέταξε κατάσταση ελέγχου με τις συνολικές ποσότητες αγαθών που πουλήθηκαν και προσδιόρισε την φορολογητέα αξία τους στο ποσό των 233.828,78 €, πλέον ΦΠΑ 56.118,91 €, (ως η συνημμένη κατάσταση ελέγχου Νο 1 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα).

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. .../31-5-2018 έγγραφο που κατέθεσε στη φορολογική αρχή δήλωσε ότι συνεργάζεται με την ελληνική επιχείρηση «...» η οποία αγοράζει προϊόντα από την Ελληνική αγορά και τα εξάγει στη συνέχεια στο εξωτερικό.

Επειδή από τα επίμαχα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα, δεν προκύπτει διαφορετικός τόπος παράδοσης των αγαθών ούτε προκύπτουν τριγωνικές συναλλαγές.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/09/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **23/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ... και με διακριτικό τίτλο «...».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/03/2017 – 31/12/2017	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	39.461,72
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση με την παρούσα απόφαση	6.839,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	39.461,72 €

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ ΑΡΘΡΟΥ 58^Α Ν. 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2017
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	Αξία συναλλαγής: 233.828,78 € ΦΠΑ 56.118,91 € X 50% = 28.059,46 €

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.