



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 14/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1976

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/04.06.2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
8. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 21.732,69 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 20.226,61 €, ήτοι συνολικό ποσό 41.959,30 €. Η διαφορά ΦΠΑ, ποσού 129.430,89 €, προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που διενήργησε ο προσφεύγων στη, με Α.Φ.Μ./V.A.T., για το υπό κρίση διάστημα.
2. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 28.437,85 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 26.467,11 €, ήτοι συνολικό ποσό 54.904,96 €. Η διαφορά ΦΠΑ, ποσού 90.524,84 €, προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που διενήργησε ο προσφεύγων στη, με Α.Φ.Μ./V.A.T., για το υπό κρίση διάστημα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/04.06.2019 Υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση, των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι τα παραστατικά που προσκόμισε (παραστατικά διακίνησης CMR & Δελτία Αποστολής, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της μεταφορικής εταιρείας, extrait- κίνηση τραπεζικού λογαριασμού του, εκτύπωση εμβασμάτων από τον βουλγάριο οίκο) αποδεικνύουν το πραγματικό των συναλλαγών και την παράδοση των εμπορευμάτων στη Βουλγαρία, ενώ η φορολογική διοίκηση εξέδωσε τις προβαλλόμενες πράξεις με γενική και αόριστη αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/ 19-10-2001):

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Τόπος παράδοσης αγαθών» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35/ 16-02-2005):

«1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)...

6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/1999, με θέμα «Διευκρινήσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών»:

«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 Φ.Π.Α. προς επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών επίσης υποκείμενες στο Φ.Π.Α. 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 22 του Ν. 1642/86 όπως ισχύει σε συνδυασμό με τις διατάξεις του σημείου Α του άρθρου 28γ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6ης οδηγίας Φ.Π.Α.) θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και κατ' επέκταση η έκδοση από τον έλληνα πωλητή τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. είναι:

1. η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
2. η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/Φ.Π.Α. είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω FAX) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Δ/νση Φ.Π.Α. Τμήμα Δ' (VIES) στα τηλέφωνα: 3646227 ή 2616754 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 Φ.Π.Α., 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 Φ.Π.Α.

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 αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα τιμολόγια, τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα.

Κατόπιν των ανωτέρω επιστολούμε 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 Φ.Π.Α. 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/νσης 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 κλπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτα 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, επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999, η οποία είναι σχετική με την ανωτέρω εγκύκλιο:

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της παραπάνω σχετικής Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, παρ. 1 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα, προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή, ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος μέλος, όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "νομικού προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10.α. του Ν. 1642/86.

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 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.

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 Φ.Π.Α. 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 Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του.

γ. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.

γα. Μεταφορά με δημοσίας 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 Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

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 η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες.

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. 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, κλπ. 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 δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

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

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου και αφετέρου τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε τέλος ότι είναι προς το συμφέρον των ελλήνων υποκειμένων 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 Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την εγκύκλιό μας 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999.

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1078/91, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές, μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία εφόσον δεν υπάρχουν μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των Α.Φ.Μ. των αγοραστών και εφόσον κρίνεται σκόπιμο θα αποστέλλεται ερώτημα στη διεύθυνση Φ.Π.Α. - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη μέλη, και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:

Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής

Φ.Π.Α, σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες **απαιτείται έλεγχος** πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012).

Προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα η σχετική ελεγκτική διαδικασία σας παραθέτουμε με την παρούσα τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, που θα διενεργούνται κατ' ελάχιστο, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή.

Ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. ...

2.1 Εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών (σχετική η πολ. 1262/2-8-1993 Α.Υ.Ο. καθώς και οι πολ. 1201/29-10-1999 & 1199/24-7-2002 εγκύκλιες διαταγές), ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες παραδόσεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον παραδόσεις της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις: ...

2.1.1 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

1. Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.
2. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.
3. 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:

3.1 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 Κ.Β.Σ ή του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ (φορτωτική, CMR κ.λ.π.). Εξετάζεται το κόστος και ο τρόπος απόδοσης του τιμήματος της μεταφοράς και αναζητούνται τα σχετικά παραστατικά.

3.2 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 καυσίμων, 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.

3.3 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 καυσίμων, 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.

4. Περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη, τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας και τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των εμπορευμάτων κατά τη διακίνησή τους.

5. Επίσης:

- Προσκομίζεται στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, του υποκείμενου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται:
 - η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES,
 - η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

- Επαληθεύεται η εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.
- Διενεργείται επαλήθευση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.
- Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, ο έλεγχος (π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως» (βλ. 0-409/04, 0-184/05, (0-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. 0-409/04, σκέψη 44, καθώς και 0-184/05, 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. 0-146/05, 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. 0-286/94, 0-340/95, 0-401/95 και 047/96, 0-384/04, 0-271/06). 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 (0-188/09, 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., 0-184/05, 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, 0-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη 0-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 του ν.559/1977 «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (Ο.Μ.Κ) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78/ 12-03-1977):

«Άρθρον 5.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθή δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη. Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως.

2. Όταν τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν πρέπει να φορτωθούν εις διάφορα οχήματα ή είναι διαφόρων ειδών ή είναι χωρισμένα εις διαφόρους παρτίδας, ο αποστολεύς ή ο μεταφορεύς θα έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να συνταχθή χωριστόν δελτίον παραδόσεως δι' έκαστον χρησιμοποιούμενον όχημα, ή δι' έκαστον είδος ή παρτίδα εμπορεύματος.

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την ημερομηνίαν του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη, β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως, γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.

δ) τον τόπον και την ημερομηνίαν παραλαβής των προς μεταφοράν εμπορευμάτων και τον οριζόμενον προς παράδοσιν τόπον.

ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.

στ) την κοινώς χρησιμοποιουμένην περιγραφήν της φύσεως των εμπορευμάτων και τον τρόπον συσκευασίας και εν περιπτώσει επικινδύνων εμπορευμάτων, την γενικώς παραδεδεγμένην περιγραφήν αυτών.

ζ) τον αριθμόν των δεμάτων και τα ειδικά σημεία και αριθμούς αυτών.

η) το μικτόν βάρος των εμπορευμάτων ή την ποσότητα αυτών εκπεφρασμένην άλλως.

θ) χρεώσεις, αφορώσας την μεταφοράν (χρεώσεις μεταφοράς, συμπληρωματικά χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσαι από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).

ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.

κ) δηλώσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιασδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.

2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσης το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:

α) δηλώσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.

β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολέας αναλαμβάνει να πληρώση. γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".

δ) δηλώσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.

ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.

στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά. ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.

3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ' αριθμ./29.11.2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, αιτία έκδοσης της οποίας αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ/12-04-2016 και αρ. φακ./16, διαβίβαση αυθόρμητης παροχής πληροφοριών από το Υπουργείο Οικονομικών της Βουλγαρίας, η οποία εστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από το Τμήμα ΣΤ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης και έλαβε αρ. πρωτ./18-04-2016. Στο εν λόγω διαβιβαστικό έγγραφο εξετάζονται οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής επιχείρησης (ΑΦΜ:) στην (ΑΦΜ/ΦΠΑ), η οποία είναι εξαφανισμένος έμπορος ("missing trader").

Επειδή στο ως άνω έγγραφο περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της Ελληνικής επιχείρησης προς τη για την περίοδο 2^{ου} τριμήνου 2011 – 4^{ου} τριμήνου 2013, αλλά διενεργήθηκε έλεγχος μόνο για τις χρήσεις 2012 και 2013, κατ' εφαρμογή της ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε συνδυασμό με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ 1154/04-10-2017.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο φωτοαντίγραφα των εκτυπωμένων και υπογεγραμμένων από υπάλληλο της τράπεζας αναλύσεων οκτώ (8) εισερχόμενων εμβασμάτων, τέσσερα από τα οποία αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου, σχετικά με τα επίμαχα εμβάσματα, προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Έμβασμα με ημερομηνία 27-11-2012, ποσού 11.000,00€: Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice 2012.

Το τιμολόγιο αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του ελεγχόμενου.

2. Έμβασμα με ημερομηνία 01-03-2013, ποσού 7.000,00€ (....., σύμφωνα με την προσκομισθείσα κατάσταση κινήσεων του λογαριασμού): Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, η σχέση της οποίας με τηδεν προκύπτει από κάποιο αποδεικτικό έγγραφο, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά την τελική πληρωμή του Invoice-2012, την πληρωμή του Invoice-2012 και τη μερική πληρωμή του Invoice-2012. Εκ των τριών τιμολογίων, μόνο το Invoice/2012 (ποσού 1.382,00€), έχει προσκομιστεί στον έλεγχο.

3. Έμβασμα με ημερομηνία 03-05-2013, ποσού 9.000,00€: Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice 2013. Το τιμολόγιο αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του ελεγχόμενου.

4. Έμβασμα με ημερομηνία 29-07-2013, ποσού 7.000,00€: Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice-2013. Το τιμολόγιο αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του ελεγχόμενου.

Επειδή, επίσης από την από 31/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτουν τα εξής, ως προς τον συσχετισμό των μεταφορικών εγγράφων και των εμβασμάτων με τα τιμολόγια:

1. Ενδοκοινοτική παράδοση - **Invoice-2012** συνολικής αξίας 909,40€, ήτοι 35 κιβώτια συνολικού βάρους 416Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνηση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/23-01-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, έκδοσης της (ΑΦΜ/VAT), συνολικής αξίας 123,00€, για τη μεταφορά 35 κιβωτίων, συνολικού βάρους 416Kg. Στο εν λόγω Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως αποστολέας ο (Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτης η επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ενώ ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται ο Ασπρόπυργος (στις 20-01-2012) και ως τόπος εκφόρτωσης η (στις 23-01-2012), με όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Σύμφωνα με το τιμολόγιο, η εξόφληση του

μεταφορέα έγινε με μετρητά. Το προσκομιθέν CMR αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.) και τόπο παράδοσης τη Το CMR δεν φέρει υπογραφή/σφραγίδα αποστολέα και παραλήπτη και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Από τα στοιχεία της επιχείρησης, δεν προκύπτει ότι διατηρεί εγκατάσταση στον Ασπρόπυργο. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

2. Ενδοκοινοτική παράδοση - Invoice-2012 συνολικής αξίας 22.148,87€, αγνώστου αριθμού κιβωτίων, συνολικού βάρους 3.320Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), χωρίς να αναγράφονται οι όροι και το μέσο μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/07-02-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, έκδοσης της (ΑΦΜ/VAT), συνολικής αξίας 688,80€, για τη μεταφορά συνολικού βάρους 3.320Kg. Στο εν λόγω Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως αποστολέας ο (Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτης η επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ενώ ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται ο Ασπρόπυργος (στις 03-02-2012) και ως τόπος εκφόρτωσης η (στις 06-02-2012), με όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Σύμφωνα με το τιμολόγιο, η εξόφληση του μεταφορέα έγινε με μετρητά. Προσκομίστηκαν στον έλεγχο 2 CMR: 1) Αναφέρεται ως αποστολέας ο (ΑΦΜ/VAT), ως παραλήπτης η επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), καταγράφεται η μεταφορά 4.789 τεμαχίων, ήτοι 392 κιβωτίων, συνολικού βάρους 3.320kg από την εταιρεία από την Αθήνα στη, με ημερομηνία έναρξης αποστολής την 03/02/2018. Το CMR δεν φέρει υπογραφή/σφραγίδα παραλήπτη και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. 2) Αναφέρεται ως αποστολέας ο (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτης η επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), καταγράφεται η μεταφορά 392 κιβωτίων, συνολικού βάρους 3.320kg από την εταιρεία από τον Ασπρόπυργο στη, με ημερομηνία έναρξης αποστολής την 03/02/2018. Το CMR δεν φέρει υπογραφή/σφραγίδα αποστολέα και παραλήπτη και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Κανένα άλλο παραστατικό διακίνησης δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο. Από τα στοιχεία της επιχείρησης δεν προκύπτει ότι διατηρεί εγκατάσταση στον Ασπρόπυργο. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

3. Ενδοκοινοτική παράδοση - Invoice-2012 συνολικής αξίας 3.989,80€, αγνώστου αριθμού κιβωτίων, συνολικού βάρους 1.000Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνηση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/20-02-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, έκδοσης της (ΑΦΜ/VAT

.....), συνολικής αξίας 209,10€, για τη μεταφορά συνολικού βάρους 1.000Kg. Στο εν λόγω Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως αποστολέας ο (Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτης η επιχείρηση χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ενώ ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται ο Ασπρόπυργος (στις 17-02-2012) και ως τόπος εκφόρτωσης η (στις 20-02-2012), με όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Σύμφωνα με το τιμολόγιο, η εξόφληση του μεταφορέα έγινε με μετρητά. Το προσκομισθέν CMR αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.) και τόπο παράδοσης τη Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα αποστολέα και παραλήπτη και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Η επιχείρηση δεν διατηρεί εγκαταστάσεις στον Ασπρόπυργο. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

4. Ενδοκοινοτική παράδοση - **Invoice**-2012 συνολικής αξίας 1.951,87€, αγνώστου αριθμού κιβωτίων, συνολικού βάρους 450Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/24-02-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), χωρίς να αναγράφονται οι όροι και το μέσο μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/02-03-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, έκδοσης της (ΑΦΜ/VAT), συνολικής αξίας 172,20€, για τη μεταφορά εμπορευμάτων συνολικού βάρους 450Kg. Στο εν λόγω Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως αποστολέας ο (Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτης η επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ενώ ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται ο Ασπρόπυργος (στις 24-02-2012) και ως τόπος εκφόρτωσης η (στις 27-02-2012), με όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Σύμφωνα με το τιμολόγιο, η εξόφληση του μεταφορέα έγινε με μετρητά. Το προσκομισθέν CMR αναφέρει ως αποστολέα τον (ΑΦΜ/VAT), ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), τόπο φόρτωσης το Κορωπί (στις 24-02-2012) και τόπο παράδοσης τη Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη ενώ ως μεταφορέας υπογράφει η επιχείρηση, με έδρα το Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Επιπλέον, δεν προκύπτει ότι η επιχείρηση διατηρεί εγκαταστάσεις στο Κορωπί. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

5. Ενδοκοινοτική παράδοση - **Invoice**-2012 συνολικής αξίας 2.058,00€, αγνώστου αριθμού κιβωτίων, συνολικού βάρους 31Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνηση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/02-03-2012 Δελτίο Αποστολής, έκδοσης του (ΑΦΜ/VAT), με παραλήπτη την (ΑΦΜ/VAT), για τη μεταφορά με το Φ.Δ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας 1854 τεμαχίων, ήτοι 2 παλέτες με συνολικά 31 κιβώτια, από την έδρα του

αποστολέα στην έδρα του παραλήπτη με αναγραφόμενο σκοπό διακίνησης την εξαγωγή. Δεν προσκομίστηκε CMR, και δεν προκύπτει συσχετισμός του Invoice με το Δελτία Αποστολής. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

6. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice**-2012 συνολικής αξίας 600,00€, συνολικού βάρους 140Kg, ήτοι 10 κιβώτια: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό 2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνιση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία, όπως CMR ή κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

7. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice**-2012 συνολικής αξίας 8.884,43€, αγνώστου αριθμού κιβωτίων, συνολικού βάρους 3.000Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), χωρίς να αναγράφονται οι όροι και το μέσο μεταφοράς. Το προσκομισθέν CMR αναφέρει ως αποστολέα τον (ΑΦΜ/VAT), ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο παράδοσης τη Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα μεταφορέα και παραλήπτη και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Δεν προσκομίστηκε κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

8. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice**-2012 συνολικής αξίας 5.984,52€, ήτοι 110 κιβώτια (1.032 τεμάχια) συνολικού βάρους 1.800Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/15-06-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), χωρίς να αναγράφονται οι όροι και το μέσο μεταφοράς. Το προσκομισθέν CMR αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο παράδοσης τη Στο CMR, στη θέση του αποστολέα σφραγίζει ο, με Α.Φ.Μ. και αναγραφόμενο αντικείμενο εργασιών, άνευ υπογραφής. Η σχέση του κου με τον επιτηδευματία κο, δεν προκύπτει από κάποιο έγγραφο. Αντίστοιχα, στη θέση του μεταφορέα υπάρχει η σφραγίδα της Το CMR φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, η οποία είναι με κυριλλική γραφή και δεν είναι εφικτή η ταυτοποίηση του υπογράφοντος. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Τέλος, δεν προσκομίστηκε κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

9. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice**-2012 συνολικής αξίας 1.382,00€, συνολικού βάρους 225Kg, ήτοι 85 κιβώτια: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/07-09-2012

τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνιση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Αναφορικά με την πληρωμή, την 01-03-2013, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 7.000,00€ (.....) από τη, η σχέση της οποίας με τη δεν προκύπτει από κάποιο αποδεικτικό έγγραφο. Το έμβασμα αφορά, μεταξύ άλλων, την πληρωμή του τιμολογίου/2012 (ποσού 1.382,00€).

10. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice** συνολικής αξίας 81.522,00€, ήτοι 239 κιβώτια, συνολικού καθαρού βάρους 800Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/07-09-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), χωρίς να αναγράφονται οι όροι και το μέσο μεταφοράς. Επισυναπτόμενο των τιμολογίων/07-09-2012 και/07-09-2012, είναι το με αριθμό/07-09-2012 Δελτίο Αποστολής, έκδοσης του (ΑΦΜ/VAT), με παραλήπτη την (ΑΦΜ/VAT), για τη μεταφορά με το Φ.Δ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, 324 κιβωτίων, από την έδρα του αποστολέα στην εταιρεία, με αναγραφόμενο σκοπό διακίνησης: «τιμολόγιο εξωτερικού». Το προσκομισθέν CMR, αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο παράδοσης τη Στο CMR, στη θέση του μεταφορέα υπάρχει η σφραγίδα της Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη. Επιπλέον, ενώ από τα αναγραφόμενα τεμάχια φαίνεται πως το CMR αφορά τα τιμολόγια-2012 και-2012, αναφέρει ως επισυναπτόμενο μόνο το Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

11. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice**-2013 συνολικής αξίας 450,00€, συνολικού βάρους 145Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/07-02-2013 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνιση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Το προσκομισθέν CMR, αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο παράδοσης τη Στο CMR, στη θέση του μεταφορέα υπάρχει η σφραγίδα της και στη θέση του παραλήπτη η σφραγίδα της καθώς και μία υπογραφή και σφραγίδα η οποία είναι με κυριλλική γραφή και δεν είναι εφικτή η ταυτοποίηση του υπογράφοντος. Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα αποστολέα και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Τέλος, δεν προσκομίστηκε κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

12. Ενδοκοινοτική παράδοση – **Invoice**-2013 συνολικής αξίας 283,00€, συνολικού βάρους 66Kg, ήτοι 13 κιβώτια: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/12-06-2013

τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνιση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Το προσκομισθέν CMR, αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο παράδοσης τη Στο CMR, στη θέση του αποστολέα υπάρχει μία υπογραφή, άνευ λοιπών στοιχείων, στη θέση του μεταφορέα σφραγίδα της και στη θέση του παραλήπτη η σφραγίδα της καθώς και μία υπογραφή και σφραγίδα η οποία είναι με κυριλλική γραφή και δεν είναι εφικτή η ταυτοποίηση του υπογράφοντος. Το CMR δεν φέρει σφραγίδα αποστολέα και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Τέλος, δεν προσκομίστηκε κάποιο παραστατικό διακίνησης, δεν προκύπτει ο τόπος φόρτωσης, ούτε μεταφοράς. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

13. Ενδοκοινοτική παράδοση --**2013** συνολικής αξίας 1.847,40€, αγνώστου αριθμού κιβωτίων και βάρους: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/28-11-2013 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), χωρίς να αναγράφονται οι όροι και το μέσο μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/29-11-2013 Δελτίο Αποστολής, έκδοσης του (ΑΦΜ/VAT), με παραλήπτη τη (ΑΦΜ/VAT), για τη μεταφορά με το Φ.Δ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, 41 δεμάτων, από την έδρα του αποστολέα στην έδρα του παραλήπτη (Θέση), με αναγραφόμενο σκοπό διακίνησης την εξαγωγή. Δεν προσκομίστηκε CMR, ούτε κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

14. Ενδοκοινοτική παράδοση --**2013** συνολικής αξίας 1.400,10€, ήτοι 29 κιβώτια, βάρους 210Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/11-12-2013 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνιση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/12-12-2013 Δελτίο Αποστολής, έκδοσης του (ΑΦΜ/VAT), με παραλήπτη τη (ΑΦΜ/VAT), για τη μεταφορά με το Φ.Δ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, 29 δεμάτων, από την έδρα του αποστολέα στην έδρα του παραλήπτη (Θέση), με αναγραφόμενο σκοπό διακίνησης την εξαγωγή. Το προσκομισθέν CMR, αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο παράδοσης τη Στο CMR, στη θέση του μεταφορέα υπάρχει μία υπογραφή, άνευ λοιπών στοιχείων, ενώ στη θέση του παραλήπτη μία υπογραφή, άνευ στοιχείων που θα συνέδραμαν στην ταυτοποίηση του υπογράφοντα καθώς και μία υπογραφή και σφραγίδα η οποία είναι με κυριλλική γραφή και δεν είναι εφικτή η ταυτοποίηση του υπογράφοντος. Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα

αποστολέα και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

15. Ενδοκοινοτική παράδοση - **Invoice**/30-12-2013 συνολικής αξίας 86.544,34€, συνολικού βάρους 2.250Kg, ήτοι 189 κιβώτια: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/30-12-2013 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνηση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία όπως CMR, ή κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.

Επειδή, επιπρόσθετα, ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/04.06.2019 Υπόμνημά του:

- 1.** Αντίγραφο διεθνούς φορτωτικής- CMR σχετικό με την ενδοκοινοτική παράδοση- invoice2012, συνολικής αξίας 8.884,43 €, το οποίο φέρει υπογραφή του αποστολέα, του μεταφορέα (..... και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα).
- 2.** Αντίγραφο διεθνούς φορτωτικής- CMR σχετικό με την ενδοκοινοτική παράδοση- invoice/07.09.2012, συνολικής αξίας 81.522,00 €, το οποίο φέρει υπογραφή του αποστολέα, του μεταφορέα (.....) και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα).
- 3.** Αντίγραφο του από 30/11/2013 πρωτοκόλλου παραλαβής της βουλγαρικής επιχείρησης (στη βουλγάρικη γλώσσα).
- 4.** Αντίγραφο του από 18/12/2013 πρωτοκόλλου παραλαβής της βουλγαρικής επιχείρησης (στη βουλγάρικη γλώσσα) και αντίγραφο της από 13/12/2013 διεθνούς φορτωτικής- CMR το οποίο φέρει υπογραφή του μεταφορέα (.....) και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα), αλλά όχι του αποστολέα.
- 5.** Αντίγραφο του από 09/01/2014 πρωτοκόλλου παραλαβής της βουλγαρικής επιχείρησης (στη βουλγάρικη γλώσσα) και αντίγραφο της από 10/01/2014 διεθνούς φορτωτικής- CMR το οποίο φέρει υπογραφή του αποστολέα, του μεταφορέα (..... και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα).

Επειδή, όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα VIES, η, και έδρα στην οδό έκανε έναρξη εργασιών την 01/04/2011 και διέκοψε την 26/07/2013. Συνεπώς, οι συναλλαγές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, με την ως άνω επιχείρηση από την 26/07/2013 και εντεύθεν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς η βουλγάρικη επιχείρηση δεν διέθετε ενεργό ΑΦΜ- VAT.

Επειδή, ως προς τα εμβάσματα, τα οποία ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο και αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο, μόνο ένα από τα τέσσερα φαίνεται να έχει πραγματοποιηθεί από την Βουλγάρικη επιχείρηση, ενώ τα υπόλοιπα τέσσερα αναφέρουν ως καταθέτη την, ενώ δεν προκύπτει η σχέση της δεύτερης με την πρώτη.

Επειδή, το ως άνω έμβασμα που πραγματοποιήθηκε από την αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη επιχείρηση, φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice/06-07-2012, το οποίο δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του προσφεύγοντος.

Επειδή, στον έλεγχο αφενός δεν προσκομίσθηκαν το σύνολο CMR, που σχετίζονται με τα επίμαχα τιμολόγια, ενώ και στην περίπτωση που αυτά προσκομίσθηκαν, είτε δεν έφεραν το σύνολο των απαραίτητων υπογραφών, είτε υπέγραφαν τρίτα πρόσωπα, ενώ σε μία περίπτωση προσκομίσθηκαν δύο CMR με δύο διαφορετικούς μεταφορείς για την ίδια συναλλαγή.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται τόσο από τις διατάξεις του νόμου όσο και από τις σχετικές οδηγίες έτσι ώστε οι επίμαχες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και κατά συνέπεια απαλλασσόμενες του Φ.ΠΑ..

Επειδή, όλως επικουρικώς, ήταν προς το συμφέρον του προσφεύγοντος να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση που μειώθηκε το υπόλοιπο του φόρου για έκπτωση, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας 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 με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012- 31/12/2012:

Φ.Π.Α.	21.732,69 €
Πρόσθετος φόρος	20.226,61 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	41.959,30 €

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013- 31/12/2013:

Φ.Π.Α.	28.437,85 €
Πρόσθετος φόρος	26.467,11 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	54.904,96 €

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**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.