



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 16/09/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1967**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 κατάθεσηςμε αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα και διεύθυνση έδρας το, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: της με αριθμόοριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/06/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, 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 απόκαι 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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/06/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 3.003,49 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 2.861,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.864,62 €. Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρησημε **ΑΦΜ/VAT BG** για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-30/6/2013 συνολικής αξίας **13.018,00 €** δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας **13.018,00 €** κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2013-30/06/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης,

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ.αίτησή της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, με την οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση αιτήθηκε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/03/2013 - 30/06/2013** ποσού **15.369,95 ευρώ**, που προέκυψε από τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2013 – 30/06/2013.

Η Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης με τις υπ' αρ.καιΑποφάσεις Προϊσταμένου εκταμίευσε το ανωτέρω ποσό στις 19/12/2013 (σχετικά τα υπ' αρ.και3 ΑΦΕΚ ποσού 13.832,96 ευρώ και 1.536,99 ευρώ αντίστοιχα).

Η παραπάνω υπόθεση επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας επελέγη για φορολογικό έλεγχο από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 26 ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Ε'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης η υπ' αρ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για έλεγχο της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της ανωτέρω επιχείρησης για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 – 30/06/2013 και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προέκυψαν τα κάτωθι:

Έπειτα από έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα Taxis και Elenxis καθώς και από έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη προέκυψε να διενεργήθηκαν από την ελεγχόμενη στην υπό κρίση περίοδο 01/01/2013 – 30/06/2013 ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς άλλα Κράτη – Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταξύ των οποίων και προς επιχειρήσεις της Βουλγαρίας.

➤ Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων αξίας **3.070,00** ευρώ προς Βουλγαρία εκδόθηκε το υπ' αρ. 270 /28-01-2013 Invoice το οποίο αφορά πώληση 1.500 πλαστικών και μεταλλικών εξαρτημάτων προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT **BG** Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ. 3881/28-01-2013 Δελτίο Αποστολής της ελεγχόμενης επιχείρησής και το από 28/01/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.Ε.Ι.Χ.. Το ανωτέρω όχημα άνηκε κατά την υπό κρίση περίοδο στην επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.** ,με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών Ι.Χ., χωρίς οδηγό».

Η Ε' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης απέστειλε βάσει του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 το υπ' αρ. 95210/09-11-2018 έγγραφο προς την επιχείρηση ζητώντας τα παραστατικά της μίσθωσης του ανωτέρω οχήματος από την επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT **BG** Σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου η επιχείρηση μας ενημέρωσε ότι το ανωτέρω όχημα βρίσκονταν ήδη από τις 30/04/2012 (σχετικό το υπ' αρ.Σειρά ΘΠ Δελτίο Αποστολής) στις αποθήκες της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**και αντικείμενο την εμπορία αυτοκινήτων με σκοπό την πώλησή του. Περαιτέρω, το ανωτέρω όχημα βρίσκονταν σε **κατάσταση ακινησίας** μέχρι και τις 21/02/2013 όπου πραγματοποιήθηκε άρση της ακινησίας του, προκειμένου αυτό να μεταβιβαστεί.

Τα παραπάνω επιβεβαιώθηκαν από το Πληροφοριακό σύστημα οχημάτων της Δ.ΗΛΕ.Δ όπου προέκυψε ότι το αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίαςβρίσκονταν σε κατάσταση ακινησίας έως τις 21/02/2013 με κατατεθειμένες πινακίδες στη Φ.Α.Ε. Αθηνών, πραγματοποιήθηκε

άρση ακινησίας την ανωτέρω ημερομηνία και μετέπειτα στις 26/02/2013 πουλήθηκε από την εταιρεία» με ΑΦΜστηνμε ΑΦΜ Ελληνίδα συνταξιούχου γεννηθείσα το έτος 1943.

Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δύναται να πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των αναγραφόμενων στο υπ' αρ./28-01-2013 Invoice εμπορευμάτων στην Βουλγαρία καθώς στις 28/01/2013, ημερομηνία του Δελτίου αποστολής και του CMR, το όχημα βρίσκονταν σε κατάσταση ακινησίας.

➤ Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων αξίας **3.948,00 ευρώ** προς την Βουλγάρικη επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG εκδόθηκε το υπ' αρ.271/26-02-2013 Invoice που αφορά πώληση 1.610 πλαστικών και μεταλλικών εξαρτημάτων.

Η εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου πραγματοποιήθηκε μέσω Paypal από τον λογαριασμό του αγοραστή@yahoo.gr στον λογαριασμό@gmail.com του πωλητή ως κάτωθι:

Ημερομηνία μεταφοράς	Ποσό μεταφοράς
22/02/2013	1.500,00€
23/02/2013	1.448,65€
24/02/2013	1.000,00€
Σύνολο	3.948,65€

Από τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος προέκυψε ότι ο λογαριασμός@yahoo.gr ανήκει στονμε ΑΦΜ, ενώ ο λογαριασμός@gmail.com ανήκει στον, νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ./26-02-2013 Δελτίο Αποστολής της ελεγχόμενης επιχείρησης και το από 26/02/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.E.I.X.. Το ανωτέρω όχημα ανήκει από τις 26/02/2013 έως και την ημέρα του ελέγχου, στηνμε ΑΦΜ Ελληνίδα συνταξιούχος γεννηθείσα το έτος 1943 και μητέρα του

➤ Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων αξίας **1.500,00 ευρώ** προς την Βουλγάρικη επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG εκδόθηκε το υπ' αρ.274/20-03-2013 Invoice που αφορά πώληση 650 πλαστικών και μεταλλικών εξαρτημάτων.

Η εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου πραγματοποιήθηκε μέσω Paypal από τον λογαριασμό του αγοραστή@yahoo.gr στον λογαριασμό@gmail.com του πωλητή ως κάτωθι:

Ημερομηνία μεταφοράς	Ποσό μεταφοράς
26/02/2013	3.000,00€
Σύνολο	3.000,00€

Από τα στοιχεία που συγκέντρωσε η Ε'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι ο λογαριασμός@yahoo.gr ανήκει στονμε ΑΦΜ ενώ ο λογαριασμός@gmail.com ανήκει στον, νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ. /20-03-2013 Δελτίο Αποστολής και το από 20/03/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.E.I.X.. Το ανωτέρω όχημα ανήκει από τις 26/02/2013 έως και την ημέρα του ελέγχου, στηνμε ΑΦΜ Ελληνίδας συνταξιούχου γεννηθείσας το έτος 1943 και μητέρα του

➤ Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων αξίας **1.480,00 ευρώ** προς την Βουλγάρικη επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG εκδόθηκε το υπ' αρ. /21-03-2013 Invoice που αφορά πώληση 500 πλαστικών και μεταλλικών εξαρτημάτων.

Η εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου πραγματοποιήθηκε μέσω Payral από τον λογαριασμό του αγοραστή@yahoo.gr στον λογαριασμό@gmail.com του πωλητή ως κάτωθι:

Ημερομηνία μεταφοράς	Ποσό μεταφοράς
26/02/2013	3.000,00€
Σύνολο	3.000,00€

Από τα στοιχεία που συγκέντρωσε η Ε'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι ο λογαριασμός@yahoo.gr ανήκει στονμε ΑΦΜ ενώ ο λογαριασμός@gmail.com ανήκει στον, νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ. /21-03-2013 Δελτίο Αποστολής της ελεγχόμενης επιχείρησης και το από 21/03/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.E.I.X.. Το ανωτέρω όχημα ανήκει από τις 26/02/2013 έως και την ημέρα του ελέγχου στηνμε ΑΦΜ Ελληνίδας συνταξιούχου γεννηθείσας το έτος 1943 και μητέρα του

➤ Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων αξίας **1.370,00 ευρώ** προς την Βουλγάρικη επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG εκδόθηκε το υπ' αρ...../28-03-2013 Invoice που αφορά πώληση 230 μεταλλικών εξαρτημάτων.

Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ./28-03-2013 Δελτίο Αποστολής και το από 28/03/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.E.I.X.. Το ανωτέρω όχημα ανήκει από τις 26/02/2013 έως και την ημέρα του ελέγχου, στηνμε ΑΦΜ Ελληνίδας συνταξιούχου γεννηθείσας το έτος 1943.

➤ Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων αξίας **1.650,00 ευρώ** προς την Βουλγάρικη επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG εκδόθηκε το υπ' αρ.30-04-2013 Invoice που αφορά πώληση 500 πλαστικών και μεταλλικών εξαρτημάτων.

Η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ./30-04-2013 Δελτίο Αποστολής και το από 30/03/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.E.I.X.. Το ανωτέρω όχημα ανήκει από τις 26/02/2013 έως και την ημέρα του ελέγχου, στηνμε ΑΦΜ Ελληνίδας συνταξιούχου γεννηθείσας το έτος 1943.

Ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αρ.έγγραφο αίτημα άρθρου 14 ν. 4174/2013 στην ελεγχόμενη επιχείρηση προκειμένου να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά τα οποία αποδεικνύουν ότι τα εμπορεύματα παρελήφθησαν στο έδαφος της Βουλγαρίας, όπως για παράδειγμα αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο Κράτος – Μέλος.

Μέχρι και τηνημερομηνία σύνταξης της Έκθεσης Ελέγχου η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα απαραίτητα δικαιολογητικά, προκειμένου να αποδείξει ότι τηρήθηκαν σωρευτικά οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ που ορίζονται στις διατάξεις της ΠΟΛ 1106/1999 και 1201/1999. Επιπρόσθετα, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διαθέτει, όπως διαπιστώθηκε από τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο στοιχεία, τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1201/1999 έγγραφα, όπως φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της ταυτότητας ή του διαβατηρίου του παραλαβόντος τα αγαθά κ.λπ.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι αφενός η μεταφορά πραγματοποιήθηκε με E.I.X. με Ελληνικές πινακίδες για το οποίο δεν αποδεικνύεται η σχέση με τη Βουλγάρικη επιχείρηση και αφετέρου ότι δε διασφαλίζεται η νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ, ο έλεγχος έκρινε την υπό κρίση πράξη ως φορολογητέα και όχι ως απαλλασσόμενη.

Τέλος, σημειώνεται από τον έλεγχο ότι τα τιμολόγια (Invoice) που εκδόθηκαν για τις υπό κρίση πωλήσεις φέρουν την ίδια ημερομηνία με αυτή των μεταφορικών εγγράφων (Δελτίο Αποστολής και CMR) και συνεπώς η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν δύναται να είχε διασφαλίσει την στιγμή της

έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ τη, βέβαιη μεταφορά των εμπορευμάτων στο άλλο κράτος – μέλος.

Περαιτέρω απεστάλη από, την Ε'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης σύμφωνα με τις διατάξεις του υπ' αρ. 904/2010 Ευρωπαϊκού Κανονισμού το υπ' αρ.Αίτημα Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής προς τις Βουλγαρικές αρχές, προκειμένου να αποστείλουν περαιτέρω πληροφορίες για την Βουλγαρική επιχείρηση και για τις φερόμενες από αυτήν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Η απάντηση των Βουλγαρικών Φορολογικών Αρχών παρελήφθη από την Ε'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης μετά τη σύνταξη και θεώρηση της Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ, καθώς δεν απεστάλη από το Κράτος – Μέλος στο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 10 του υπ' αρ. 904/2010 Ευρωπαϊκού Κανονισμού χρονικό διάστημα.

Από την απάντηση του Βουλγαρικών Φορολογικών Αρχών, όπως αυτή διαβιβάστηκε στην Ε' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης στις 27/03/2019 με το υπ' αρ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 εμπιστευτικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, προέκυψε ότι:

- Η Βουλγάρικη επιχείρηση**δεν** προσκόμισε μεταφορικά έγγραφα / CMR που να αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών.
- **Δεν** υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι.
- **Δεν** υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε την μεταφορά των αγαθών. Μάλιστα, δόθηκε η εξήγηση ότι η μεταφορά έγινε με έξοδα του προμηθευτή δηλαδή της Ελληνικής επιχείρησης.
- **Δεν** υπάρχουν δεδομένα για τις διευθύνσεις στις οποίες παραδόθηκαν τα αγαθά.
- **Δεν** υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά.
- **Δεν** υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν μετά από την Βουλγάρικη επιχείρηση καθώς η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά για την πώληση των αγαθών.
- Στην ερώτηση της Δ.Ο.Υ αν το τηλέφωνοπου αναγράφεται στα εκδοθέντα τιμολόγια ανήκε στην Βουλγαρική επιχείρηση, καθώς μετά από αναζήτηση στο διαδίκτυο του τηλεφώνου, το οποίο αναγράφεται στα εκδοθέντα προς τη Βουλγαρική επιχείρηση τιμολόγια ως εταιρικό τηλέφωνο, ανευρέθηκε η επιχείρηση BGreece.com, εταιρεία που αναλαμβάνει την ίδρυση εταιρείας στη Βουλγαρία (<https://www.google.com/search?q=.....&aq=2.....>), η Βουλγαρική Φορολογική Αρχή απάντησε ότι η Διαχειρίστρια της επιχείρησης έδωσε την εξήγηση ότι ο αριθμός τηλεφώνου δεν είναι ενημερωμένος. Με το με αριθ. Πρωτ. έγγραφο της η Ε'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης μας διαβίβασε το υπ. αριθ. Πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ ΕΜΠ έγγραφο της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑ ΣΤ.

Επιπροσθέτως για το υπό κρίση έτος διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε και στις ακόλουθες παραβάσεις:

1. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ελεγχόμενη επιχείρηση καταχώρησε στις 22/06/2013 την υπ' αρ-06-2013 ΑΛΠ καθαρής αξίας 40,65 ευρώ **πλέον ΦΠΑ 9,35 ευρώ** που αφορά έξοδα μετακίνησης (καύσιμα) του υπ' αρ. ΝΙΥ5374 Ε.Ι.Χ. κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000

2. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποίησε τον μήνα Μάρτιο του έτους 2013 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και Υπηρεσιών από την Γαλλία και από την Κύπρο χωρίς να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποκτήσεων για την ανωτέρω περίοδο συνολικής αξίας 130 ευρώ, κατά παράβαση του διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν. 2859/2000

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

Νομικά πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής από τη φορολογούσα αρχή της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 εδάφιο 1 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) Η επιχειρηματολογία του ελέγχου δεν παρίσταται ικανή να θεμελιώσει νόμιμη εξαίρεση από την απαλλαγή από το Φ.Π.Α κατ' εφαρμογή του αρ. 28 παρ. 1 εδ.α' του Ν.2859/2000, καθώς. επικαλείται την ΠΟΛ1262/1993 **που αναφέρεται σε μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης ΙΧ του πωλητή.** ενώ στην κρίνόμενη περίπτωση για την μεταφορά των εμπορευμάτων στην Βουλγαρία χρησιμοποιήθηκαν μεταφορικά μέσα του αγοραστή . Η αξίωση εκ μέρους της φορολογικής αρχής να τηρηθούν οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999, ενώ ήδη ισχύει η ΥΠ. Αποφ. 1103551/8478/Πολ.1262/1993 με το αυτό αντικείμενο, δηλ να ζητηθεί επιπλέον φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας και του διαβατηρίου του παραλαβόντος για να ισχύει απαλλαγή από το ΦΠΑ, παραβιάζει την αρχή της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου ως προς τις εφαρμοζόμενες διατάξεις. Η αμφισβήτηση της σχέσης του αυτοκινήτου το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά των εμπορευμάτων στην Βουλγαρία με την αγοράστρια Βουλγάρικη εταιρία, αποτελεί ένα εντελώς αυθαίρετο συμπέρασμα του ελέγχου και δε δύναται να αποτελέσει νόμιμο λόγο παράκαμψης του αρ. 28 παρ. 1 εδ. 1. του Κώδικα ΦΠΑ, ικανό να πείσει για μη πραγματική παράδοση των προϊόντων

Πραγματική η μετακίνηση των εμπορευμάτων στην Βουλγαρία. Ως προς τη μεταφορά των προϊόντων και την απόδειξη της πραγματικής παράδοσής τους, εδόθησαν όλες οι αντίστοιχες φορτωτικές CMR από την αγοράστρια με αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που πραγματοποίησε τη μεταφορά με τον όρο παράδοσης ex works.. Στην συγκεκριμένη περίπτωση τα εμπορεύματα είναι μικρού όγκου και βάρους και τα οποία μπορούν να μεταφερθούν με επιβατικό αυτοκίνητο. Το αυτοκίνητο ΕΙΧ που χρησιμοποιήθηκε ανήκε στην μητέρα του κου, εταίρου της εταιρίας και προφανώς είχε τεθεί προς εξυπηρέτηση του υιού της και εταίρου, λόγω του συγγενικού τους δεσμού. Ενώ βρισκόταν σε ακινησία κυκλοφορούσε και για την

απόδειξη των ισχυρισμών του προσκόμισε Τ.Π.Υ επισκευής του εν λόγω ΕΙΧ στο διάστημα που ήταν σε ακινησία.. Στη συγκεκριμένη διαδρομή Ελλάδας Βουλγαρίας δεν υπάρχουν διόδια

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

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 σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2859/2000, περί Παράδοσης αγαθών, «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. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, περί Απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....

Παρ.4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, "β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων." γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, (στ) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19). »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης

γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2859/2000: περί Επιστροφής του φόρου
«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:
α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή
β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή».....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ 1 του Ν. 2859/2000: 5 «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας....».

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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α`, παρ. 1 του Ν.1642/1986, 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 10α` του Ν.1642/1986.

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

.....

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

.....

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 ΔΟΥ, 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.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, 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 υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - 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 στο Αρ. Πρ.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.

.....

-- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

.....

γ) 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 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 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.

- Έλεγχος κάθε άλλου στοιχείου, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. η ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, η δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, 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, με την ΥΑ 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2-8-1993 (ΦΕΚ Β 675/2-9-93) με θέμα « Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.Β'675», παρ. 2 ορίζεται ότι Άρθρο 2 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

1. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σέ 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:

α) Τιμολόγιο πώλησης, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδόχου αγοράς - πώλησης και η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ. άρθρο 22α Ν^{1642/86}".

β) Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας που τυχόν μεσολαβεί.

γ) Τα οικεία αποδεικτικά της μετακίνησης (μεταφοράς) ή αποστολής των αγαθών που παραδόθηκαν από το εσωτερικό της χώρας σε υποκείμενο άλλου κράτους μέλους.

Ως αποδεικτικά της μεταφοράς των αγαθών, θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική ή τιμολόγιο κατά περίπτωση). Εφόσον πρόκειται για μεταφορά ή αποστολή αγαθών που πραγματοποιείται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, απαιτούνται: αα) φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου) ή ββ) εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και τυχόν λοιπών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν ή κάθε άλλο στοιχείο, από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες.

δ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. ^{1599/86} του υποκειμένου 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.

ε) Εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης** 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, **οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας** (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιαστικό τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύναται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, 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).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: **α)** δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, **β)** είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και **γ)** δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή περαιτέρω, 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. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 28/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι:

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρησημε **ΑΦΜ/VAT BG** για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-30/6/2013 συνολικής αξίας **13.018,00 €**.

Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων τον Ιανουάριο του έτους 2013 προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG αξίας 3.070,00 ευρώ, η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ. 3881/28-01-2013 Δελτίο Αποστολής της ελεγχόμενης επιχείρησης και το από 28/01/2013 CMR, με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ.Ε.Ι.Χ.. Το ανωτέρω όχημα ανήκε κατά την υπό κρίση περίοδο στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ., το ανωτέρω όχημα βρίσκονταν σε **κατάσταση ακινησίας** μέχρι και τις 21/02/2013 όπου πραγματοποιήθηκε άρση της ακινησίας του, προκειμένου αυτό να μεταβιβαστεί και μετέπειτα στις 26/02/2013 πουλήθηκε από την εταιρεία» με ΑΦΜστηνμε ΑΦΜ Ελληνίδα συνταξιούχο γεννηθείσα το έτος 1943.

Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρησημε ΑΦΜ/VAT BG η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε επίσης με το ίδιο όχημαΕ.Ι.Χ, με μόνη διαφοροποίηση ως προς τον ιδιοκτήτη αυτού, όπου από την 26/02/2013 μεταβιβάστηκε και ανήκε στηνμητέρα ενός εκ των εταίρων της επιχείρησης κατοίκου Ελλάδος και όχι στην λήπτρια επιχείρηση.

Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε ότι **δεν** δύναται να πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των αναγραφόμενων στο υπ' αρ./28-01-2013 Invoice εμπορευμάτων στην Βουλγαρία, καθώς στις 28/01/2013, ημερομηνία του Δελτίου αποστολής και του CMR, το όχημα βρισκόταν σε κατάσταση ακινησίας με κατατεθειμένες πινακίδες στη Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Για τις λοιπές πωλήσεις της προσφεύγουσας προς την Βουλγαρική επιχείρηση**με ΑΦΜ/VAT BG** ο έλεγχος επισημαίνει ότι αυτές κρίθηκαν ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε ΦΠΑ, καθώς δεν έχουν προσκομιστεί μέχρι και την ημέρα σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, αποδεικτικά στοιχεία για την μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων στην Βουλγαρία, τα οποία προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1201/29-10-1999.

Ακόμη, σημειώνεται από τον έλεγχο ότι παρότι η ελεγχόμενη επιχείρηση επικαλείται ότι η διαδρομή Θεσσαλονίκη – Πετρίτσι δεν επιβαρύνεται με τέλη και διόδια, ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1201/99 (δαπάνες 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, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας κ.λπ.).

Επειδή με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 έγγραφο της η Δ/ση Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' κοινοποίησε την απάντηση της Βουλγάρικης Αρχής στα πλαίσια της Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής μεταξύ κρατών-μελών της Ε.Ε. (κανονισμός 904/2010), σχετικά με την ως άνω λήπτρια Βουλγάρικη επιχείρηση, βάσει της οποίας προέκυψαν τα ακόλουθα: Από την έρευνα της Βουλγάρικης Αρχής προέκυψε ότι:

- η λήπτρια ΕΠΕ έκανε έναρξη δραστηριότητας κατά την 29/01/2012, ενώ από την 15/12/2012 είναι εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ.
- Η επιχείρηση δεν έχει δική της μισθωμένη θέση.
- Η Βουλγαρική επιχείρηση έχει δηλώσει στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και έχει καταχωρήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την επιχείρηση «ΧΡΗΣΤΟΣ ΔΗΜΗΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΙΑ ΕΕ»
- Η Βουλγάρικη επιχείρησηδεν προσκόμισε μεταφορικά έγγραφα / CMR που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών.
- Δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε τη μεταφορά των αγαθών. Μάλιστα, δόθηκε η εξήγηση ότι η μεταφορά έγινε με έξοδα του προμηθευτή δηλαδή της Ελληνικής επιχείρησης.
- Δεν υπάρχουν δεδομένα για τις διευθύνσεις στις οποίες παραδόθηκαν τα αγαθά.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά.
- Δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν μετά από την Βουλγάρικη επιχείρηση καθώς η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά για την πώληση των αγαθών

Επειδή ο πωλητής – (και δη η προσφεύγουσα) δεν κατείχε, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος, 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.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ'και παρ. 4 περ. γ'υποπερ. γγ') και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητακατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα(ΑΦΜ/ΦΠΑΒG),συνολικής αξίας **13.018,00 €** κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2013 έως 30/06/2013.

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος με την υπό κρίση προσφυγή είναι όμοιοι με τους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει με το αριθ. πρωτ υπόμνημά του σε απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, και έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει ότι τηρήθηκαν σωρευτικά οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ που ορίζονται στις διατάξεις της ΠΟΛ1201/1999. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει, όπως διαπιστώθηκε από τα προσκομιζόμενα στην Υπηρεσία μας στοιχεία, τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1201/1999 έγγραφα όπως, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της ταυτότητας ή του διαβατηρίου του παραλαβόντος τα αγαθά κ.λπ

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Συνεπώς, για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών προς την αναφερόμενη Βουλγαρική επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ.

1201/1999, της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Κατά συνέπεια οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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, η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι μετακινήσεις των αγαθών από την Ελλάδα προς το εξωτερικό έχουν πραγματοποιηθεί, ούτε ότι το σύνολο των συναλλαγών(TIM) έχουν εξοφληθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι πραγματικές απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα , οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από 28/02/2019 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Επειδή, οι λόγοι που καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν τα αποτελέσματα του ελέγχου .

Τέλος, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΠΟΛ 1262/1993 που αναφέρονται από την ελεγχόμενη επιχείρηση στην ενδικοφανή προσφυγή αλυσιτελώς προβάλλονται, καθώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση, αφού αφορούν διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκείμενους εγκατεστημένους στο άλλο Κράτος – Μέλος, ενώ στην εξεταζόμενη υπόθεση

τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της **ΠΟΛ.1201/29-10-1999** με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος

Επειδή, η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. καθορίζονται βάσει συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργούνται στα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών, με συνέπεια την απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών κανόνων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της νομιμότητας, Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς,, και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι εκ του αντιθέτου, ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και **την επικύρωση** της με αριθμό **1621/5/06-03-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/06/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης,.

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

Επί της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/01/2013 – 30/06/2013.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 30/06/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	65.450,03	78.598,03	78.598,03	13.148,00

Σύνολο φορολογητέων εισροών	133.691,40	133.821,40	133.821,40	-130,00
Σύνολο Φόρου εκροών	15.053,51	18.077,55	18.077,55	3.024,04
Φόρος εισροών	15.053,51	15.074,06	15.074,06	-20,55
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.003,49	3.003,49	3.003,49
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013		2.861,13	2.861,13	2.861,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.864,62	5.864,62	5.864,62

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.