



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 02/09/2019

Αριθμός απόφασης: **1832**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-04-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπτης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «. . .» – **Α.Φ.Μ.** .. και με διακριτικό τίτλο «...», με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο τσιγαρόχαρτου και διεύθυνση έδρας στην Πτολεμαΐδα, επί της οδού .. αριθ. 2- Τ.Κ. 502 00, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **.../27-02-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και β) της με αριθμό **.../27-02-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 03-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../27-02-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 14.815,04 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 ύψους 7.407,52 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.222,56 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../27-02-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 1.000,00 €, λόγω της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, αξίας 1.885,98 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 και των παρ 5 και 8 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις της περ ιε΄ της παρ 1, σε συνδυασμό με την περ η΄ της παρ 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με βάση το άρθρο 28 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../29-03-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2017/13-12-2017 Δελτίο Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/σης Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ΄ Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, (Αριθ. φακέλου 405, 406/2017), με τις απαντήσεις των φορολογικών αρχών της Μ. Βρετανίας και της Βουλγαρίας, σε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής που υπέβαλε η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προς τις ως άνω φορολογικές αρχές, για τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της προσφεύγουσας από τη Βρετανική επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ GB ...Διεύθυνση:, Coventry, ... IBL, για την περίοδο Μάρτιος-Ιούνιος 2017 αξίας 37.793,25 GBP, και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ...-Διεύθυνση: gr, ..., ... «...» 123,, Α, et 2, για την περίοδο Μάιος-Ιούνιος 2017, αξίας 35.563,00 €.

Σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τη Βρετανική επιχείρηση «. .», με ΑΦΜ/ΦΠΑ GB ..., της περιόδου Μαρτίου- Ιουνίου 2017, η Βρετανική φορολογική Αρχή πληροφόρησε την Ελληνική φορολογική Αρχή τα ακόλουθα:

- Διευθυντής: DR (ημερομηνία γέννησης: 30/03/1977, Βρετανός)
- Νομική μορφή: Α.Ε.
- Δραστηριότητα: Μη εξειδικευμένο χονδρικό εμπόριο τροφίμων, αναψυκτικών και καπνού
- Αγαθά: Rizla papers (πράσινο). Rizla filter tips, diet coke, coke, Emerge ενεργειακά ποτά. Monster ενεργειακά ποτά, Hanbo καραμέλες. Kinder Bueno σοκολάτα.
- Ο ... (ΑΡ) αγοράζει τα αγαθά από τους Βρετανούς προμηθευτές του και στη συνέχεια τα παραδίδει στο πρακτορείο μεταφορών:, ... Lane, ..., MK41 7PX.
- Η παραγγελία δόθηκε από τον
- Ο . . δήλωσε ότι αυτός και ο αδελφός του είναι Έλληνες πολίτες και έχουν Βρετανικά και Ελληνικά διαβατήρια. Είναι ο διευθυντής και στις δύο εταιρίες, τη Βρετανική και την Ελληνική. Δήλωσε ότι κανένα άλλο μέλος της οικογένειας του δεν εμπλέκεται στην εταιρία.
- Διοργανώνει την παράδοση των αγαθών. Μισθώνει ένα φορτηγάκι, συλλέγει τα εμπορεύματα από τους προμηθευτές του και στη συνέχεια τα παραδίδει στα πρακτορεία στη Μ. Βρετανία. Χρησιμοποιεί την του Birmingham για την αποστολή στην Αυστρία και την ... στο Bedford για την αποστολή στην Ελλάδα. Το πρακτορείο στην Ελλάδα είναι το «...».
- Δήλωσε ότι οι πληρωμές από τους πελάτες του μπορεί να γίνουν μέσω ηλεκτρονικών μεταφορών στον λογαριασμό του στην τράπεζα Santander εάν η πληρωμή είναι σε στερλίνες και στον λογαριασμό του στην τράπεζα HSBC εάν η πληρωμή είναι σε ευρώ. Δήλωσε ότι ο Έλληνας πελάτης του (.....) τον πλήρωσε σε μετρητά (στερλίνες). Το ποσό αυτό το έφερε μαζί του από την Ελλάδα για να πληρώσει τους λογαριασμούς του στην Μ. Βρετανία. Είπε ότι τα capital controls στην Ελλάδα δυσχεραίνουν την ηλεκτρονική μεταφορά. Έφερε ποσό μεταξύ £10,000 με £40,000 από την Ελλάδα και όταν ρωτήθηκε εάν το δήλωσε στο Τελωνείο απάντησε όχι και ότι δεν τον έχουν ποτέ σταματήσει. Είπε ότι προσπαθεί να καταβάλει τα χρήματα το συντομότερο δυνατόν αφού τα φέρει στη Μ. Βρετανία. Τα τραπεζικά αρχεία για τον έλεγχο δείχνουν πληρωμές σε αυτόν από την εταιρία «.» αν και οι πληρωμές δεν αντικατοπτρίζουν ακριβώς τις αγορές που πραγματοποίησε.

Σχετικά με τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ... της περιόδου Μαΐου- Ιουνίου 2017, η Βουλγάρικη φορολογική Αρχή πληροφόρησε την Ελληνική φορολογική Αρχή τα ακόλουθα:

- Η λήπτρια Βουλγάρικη επιχείρηση είναι οικονομικά ενεργή. Η κύρια δραστηριότητα της είναι η μίσθωση και διαχείριση ακινήτων.
- Η επιχείρηση υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και πληρώνει φόρους.

- Η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες εγκαταστάσεις και το προσωπικό για τη λειτουργία της.
- Τα τιμολόγια ΤΔΑ .../21.05.2017 και ΤΔΑ .../21.6.2017 που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα δεν έχουν καταχωρηθεί και δηλωθεί.
- Η λήπτρια Βουλγαρική επιχείρηση «...» δηλώνει ότι δεν έχει παραλάβει αγαθά από τον Έλληνα έμπορο.
- Δεν υπάρχουν δεδομένα αναφορικά με τα οχήματα με αριθμό κυκλοφορίας CA ... ή CA .. που να έχουν εισέλθει στην Βουλγαρική επικράτεια μεταξύ 01.05.-30.06.2017.
- Δεν υπάρχουν πληρωμές.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019/08-02-2019 Δελτίο Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ η Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης-Δ/νση Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, (Αριθ. φακέλου .../2018), απέστειλε την απάντηση της Βουλγαρικής φορολογικής Αρχής, σε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής που υπέβαλε η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προς την ως άνω φορολογική αρχή, για τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς τη Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ..., για την περίοδο Μάιος-Δεκέμβριος 2017, αξίας 63.226,00 €. Βάσει του ως άνω εγγράφου, η Βουλγαρική φορολογική Αρχή πληροφόρησε την Ελληνική φορολογική Αρχή τα ακόλουθα:

- Δεν υπάρχουν πληροφορίες για τις διευθύνσεις στις οποίες παραδόθηκαν τα αγαθά. Στα αρχεία ΦΠΑ του Βούλγαρου εμπόρου για την περίοδο 05/2017-12/2017 δεν δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την ελληνική επιχείρηση. Δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά για πληρωμή σε αυτές τις παραδόσεις. Δεν υπάρχουν πληροφορίες για καταχωρημένα οχήματα με αριθμούς κυκλοφορίας ..., και ..., σύμφωνα με τα επισυναπτόμενα στο αίτημα CMR, να έχουν μπει στο έδαφος της Βουλγαρίας. Δεν υπάρχουν πληροφορίες ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε για τη μεταφορά των αγαθών.
- Δεν υπάρχουν έγγραφα και αποδείξεις για πρόσωπα που εργάζονται στην «...», διαχειριστές της επιχείρησης ή εξουσιοδοτημένα πρόσωπα που έχουν δώσει παραγγελία ή έχουν πραγματοποιήσει επαφή με την επιχείρηση «...». Ο Βούλγαρος έμπορος ισχυρίζεται ότι δεν απέκτησε αγαθά από τον Έλληνα έμπορο και για αυτό δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά παραδόσεις για πληρωμές μεταφορά κ.λ.π.
- Τα τιμολόγια .../21.05.2017,.../21.06.2017,.../21.12.2017,.../29.12.2017 δεν έχουν δηλωθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και δεν έχουν δηλωθεί στις δηλώσεις ΦΠΑ του Βούλγαρου εμπόρου. Υπάρχουν υποψίες ότι τα παραστατικά που προσκομίστηκαν από τον Έλληνα έμπορο δεν είναι αληθή και έχουν ενημερωθεί οι αρμόδιες αρχές στη Βουλγαρία. Δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία και έγγραφα για παραληφθέντα αγαθά από το Βούλγαρο έμπορο.

Συνημμένα διαβιβάστηκαν τα παραστατικά (1 αρχείο pdf), που απέστειλε η Βουλγάρικη φορολογική Αρχή.

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

- Για την παρακολούθηση των εργασιών της η προσφεύγουσα τηρεί διπλογραφικά βιβλία και εκδίδει φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης) σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».
- Από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι αυτή καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τις ακόλουθες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενδοκοινοτικές παραδόσεις και πωλήσεις εμπορευμάτων, ως ακολούθως:

ΑΓΟΡΕΣ - ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ

ΗΜΕΡ/ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΧΡΕΩΣΗ
.../17.03.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	17.183,42
../22.03.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	22.672,49
../08.05.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	4.034,34
../21.09.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	4.551,67
.../22.10.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	.	2.969,51
.../27.11.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	..	12.600,00
.../30.11.2017	..	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	.	17.569,03
.../28.12.2017	..-	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑ.ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	..	4.632,39
				86.212,85

ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

ΗΜΕΡ/ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΔΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ
.../21.05.2017	..	ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	20.335,00
../23.05.2017	...	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	.	1.495,29
../21.06.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	15.228,00
../22.06.2017	...	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	. . .	318,65
.../22.06.2017	..	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	. . .	110,00

ΗΜΕΡ/ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΔΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
../27.11.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	...	12.880,00
.../27.11.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	..	3.100,00
../29.12.2017	...	ΕΝΔΟΚ. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ.	..	24.562,87
				78.029,81

➤ Από τον έλεγχο των παραστατικών αγορών, διαπιστώθηκε ότι όλες οι αγορές καλύπτονται από τιμολόγια υπαρκτών επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία της φορολογικής αρχής (VIES-TAXIS).

➤ Από τον έλεγχο των παραστατικών διακίνησης διαπιστώθηκε ότι για όλες τις συναλλαγές ως προς τις αγορές, υπάρχουν παραστατικά διακίνησης από μεταφορικές επιχειρήσεις (φορτωτικές CMR), εκτός των περιπτώσεων του υπ' αριθ. ../22.10.2017 Τ.Δ.Α., εκδόσεως του προμηθευτή «...» και του υπ' αριθ. ../28.12.2017 Τ.Δ.Α., εκδόσεως του προμηθευτή «...», οι οποίες έγιναν με το υπ. αριθμ. κυκλοφορίας ... Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων διαπιστώθηκε ότι σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός των περιπτώσεων των υπ' αριθ...../8.5.2017 και .../30.11.2017 Τ.Δ.Α. (αγορές από . . .), για τις οποίες καταχωρήθηκαν τιμολόγια από την επιχείρηση «...» μεταφορική, τα έξοδα μεταφοράς επιβάρυναν την πωλήτρια επιχείρηση και όχι την αγοράστρια προσφεύγουσα επιχείρηση.

➤ Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών με τους προμηθευτές διαπιστώθηκε ότι οι πληρωμές πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ενώ στις περιπτώσεις συμψηφισμού υπήρχαν τα αντίστοιχα υπόλοιπα πελάτη.

➤ Από τον έλεγχο των παραστατικών πωλήσεων, διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν τιμολόγια προς υπαρκτές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία της φορολογικής αρχής (VIES-TAXIS).

➤ Από τον έλεγχο των παραστατικών διακίνησης διαπιστώθηκε ότι για όλες τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εκτός της περίπτωσης του υπ' αριθ. ../27.12.2017 ΤΔΑ., που εκδόθηκε προς τη Βουλγάρικη εταιρία «...», όπου ως μεταφορικό μέσο αναφέρεται το υπ. αριθμ. κυκλοφορίας ... ιδιόκτητο Φ.Ι.Χ. της προσφεύγουσας επιχείρησης, εκδόθηκαν παραστατικά διακίνησης μεταφορικών μέσων τρίτων (φορτωτικές CMR). Σε όλες τις περιπτώσεις που χρησιμοποιήθηκαν μεταφορικά μέσα τρίτων τα έξοδα μεταφοράς επιβάρυναν τις αντισυμβαλλόμενες αγοράστριες εταιρίες.

- Συγκεκριμένα, οι μεταφορές των ενδοκοινοτικών παραδόσεων πραγματοποιήθηκαν ως ακολούθως:

ΗΜΕΡ/ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΔΑ	Αιτιολογία Κίνησης	Αξία	Μεταφορέας	Αρ.Κυκλοφ.
ΤΔΑ/1	...	20.335,00	..	..
ΤΔΑ/3	..	15.228,00	.	..
ΤΔΑ/6	...	12.880,00	...	..
ΤΔΑ/7	..	3.100,00	...	..
ΤΔΑ/8	.	24.562,87	.	..

- Η πώληση προς την ... (ΤΔΑ .../27.11.2017) αφορά, σύμφωνα με τα παραστατικά που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, τριγωνική συναλλαγή με έκδοση τιμολογίου από την προσφεύγουσα προς την Βρετανική επιχ/ση «...» και αποστολή εμπορευμάτων στη γερμανική εταιρεία «...» στο Augsburg της Γερμανίας. Για τη διακίνηση των εμπορευμάτων από τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας προς τη Σίνδο Θεσσαλονίκης, από όπου φορτώθηκαν τα εμπορεύματα προκειμένου να μεταφερθούν στο Augsburg της Γερμανίας, δεν εκδόθηκε από την προσφεύγουσα παραστατικό διακίνησης ούτε τέθηκε υπόψη του ελέγχου παραστατικό άλλου μεταφορέα.
- Από τον έλεγχο των αγορών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία (έλεγχος αποθήκης) διαπιστώθηκε ότι αγοράστηκαν 32 κιβώτια «RED BULL 250ML PACK OF 24 ενώ πωλήθηκαν 176, ήτοι προέκυψε έλλειμμα 144 κιβωτίων. Η ανωτέρω ποσότητα αφορά σε εμπορεύματα τα οποία αγοράστηκαν από την προμηθεύτρια επιχ/ση «Α& Τ ...» με το υπ' αριθ. .../23.10.2017 Invoice. Το εν λόγω τιμολόγιο ενώ συμπεριλήφθηκε στις δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με το ποσό των 2.425,68 €, δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η κατάθεση ποσού 17.500,00 € από τη φερόμενη ως λήπτρια βουλγάρικη επιχείρηση «...» στις 18.07.2017 στο λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας που τηρείται στην τράπεζα Eurobank, έγινε, σύμφωνα με το καταθετήριο που τέθηκε υπόψη του ελέγχου, από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας . .. Κατά προφορική του δήλωση, τα χρήματα του παραδόθηκαν στην έδρα του πελάτη στη Βουλγαρία, μεταφέρθηκαν από τον ίδιο στην Ελλάδα και κατατέθηκαν στο υποκατάστημα της τράπεζας Eurobank στην
- Η προσφεύγουσα η οποία είναι αμιγώς εμπορική επιχείρηση δηλώνει αρνητικό ποσοστό μεικτού κέρδους (--1,07%), γεγονός που δηλώνει ότι πώλησε τα εμπορεύματα της σε τιμές χαμηλότερες του κόστους κτήσης.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην απογραφή της 31.12.2017 διαπιστώθηκε ότι σε αυτήν συμπεριλαμβάνονται εμπορεύματα με την περιγραφή «pallet truck» ποσότητα 20,

τιμή 92,80 €, συνολικής αξίας 1.855,98 €, για τα οποία δεν υπάρχουν παραστατικά αγορών.

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

- Η έκδοση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα των υπ' αριθ. **.../21.05.2017, .../21.06.2017, .../27.11.2017, .../27.11.2017 και ../29.12.2017 Τ.Δ.Α.** συνολικής καθαρής αξίας **76.105,87 €**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, που αφορούν σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 9 του ν.4308/2014.
- Μη ζήτηση, μη λήψη και μη έκδοση ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για εμπορεύματα αξίας 1.885,98 €, που απέγραψε κατά την 31/12/2017 κατά παράβαση των διατάξεων των παρ 5 και 8 του άρθρου 8 του ν.4308/2014.

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

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκρών	88.020,46	164.126,33
Αξία φορολογητέων εισρών	102.403,06	102.403,06
Φόρος εκρών	21.124,92	39.390,33
Υπόλοιπο φόρου εισρών	24.575,29	24.575,29
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.450,37	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		14.815,04
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013		7.407,52
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		22.222,56
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	3.450,37	0,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **.../03-04-2019** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- ❖ Άπασες οι συναλλαγές είναι καθόλα πραγματικές και νόμιμες, όλα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα που μεσολάβησαν σε αυτές είναι υπαρκτά, έχουν νόμιμη έδρα και δραστηριοποίηση μέχρι σήμερα και ουδέν στοιχείο καταμαρτυρεί το αντίθετο. Στην κρίση αυτή περί εικονικότητας των ένδικων συναλλαγών κατέληξε η φορολογική αρχή τεκμαρτών,

μετά από σχετικό έλεγχο και με βάση τις περιεχόμενες στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώσεις και εκτιμήσεις της, σε σχέση προς την ύπαρξη και τη δραστηριότητα αντισυμβαλλόμενου αγοραστή των εμπορευμάτων της. Α. Όσον αφορά στις ανωτέρω πράξεις και στα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου που αφορούν στην εν γένει συναλλαγή της με την εταιρία «...». Εν προκειμένω η προσφεύγουσα νομίμως συναλλάχθηκε με την αντισυμβαλλόμενη της στην Βουλγαρία, η οποία ουδόλως αμφισβητείται ότι είναι υπαρκτή επιχείρηση που λειτουργεί απόλυτα νόμιμα. Για τις επίμαχες συναλλαγές υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα οι αντίστοιχοι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και οι δηλώσεις INTRASTAT. Η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρία υπέβαλλε την από 20.12.2018 με αριθ. πρωτ. ... Δήλωσή της στις Βουλγαρικές αρχές και δήλωσε ότι δεν έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές που σχετίζονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για ολόκληρο το 2017 και το 2018 με την προσφεύγουσα. Ωστόσο τη δήλωση της αυτή την ανακάλεσε με νέα που κατατέθηκε την 12.3.2019 με αριθ. πρωτ. ... στην ίδια αρχή και αποτελεί κατ' άρθρο 63§5 ΚΦΔ νέο στοιχείο που προέκυψε μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. (Προσκομίζονται από την προσφεύγουσα η νέα δήλωση Λογιστικά και εμπορικά έγγραφα σχετικά με τις Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Αγαθών, Μηνιαίο ισοζύγιο για τις περιόδους Μάιο, Ιούνιο και Δεκέμβριο του 2017 και το ετήσιο ισοζύγιο του 2017, κατάσταση εργαζομένων, Γενικό Καθολικό, καρτέλα προμηθευτών κ.λ.π. της αντισυμβαλλόμενης βουλγαρικής επιχείρησης «...» για τα εξής τιμολόγια: .../21.05.2017, .../21.06.2017, .../27.12.2017 και .../29.12.2017, που εξέδωσε Ο δε πληρεξούσιος δικηγόρος της εταιρίας που υπέβαλλε τη δήλωση αναφέρει ότι στο προηγούμενο γραπτό υπόμνημα δεν παρείχε στοιχεία, επειδή ως δικηγόρος της εταιρείας, τη συγκεκριμένη στιγμή, δε γνώριζε αυτή τη δραστηριότητα της εταιρείας, για την οποία έχουν οριστεί νέοι διαχειριστές και υπεύθυνοι, οι οποίοι δε τον ενημέρωσαν για την πραγματοποίηση των εν λόγω Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών για τις αναφερόμενες περιόδους και παρέλειψαν να του παράσχουν στοιχεία και να τον ενημερώσουν για την εν λόγω δραστηριότητα της εταιρείας. Οι μεταφορές για κάθε επί μέρους πώληση εκτελέστηκαν με οχήματα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας ή με μεταφορική εταιρία. Η κάθε μεταφορά εκτελέστηκε είτε σε δύο φάσεις είτε με μία μεταφορά, δηλαδή με μεταφορά από αυτήν εντός Βουλγαρικού εδάφους και δη στην πόλη Μπλαγκόεβγκραντ από όπου ανεξάρτητος μεταφορέας ανέλαβε το υπόλοιπο εκτέλεσης της μεταφοράς προς την εν λόγω εταιρία. (προσκομίζονται τα σχετικά CMR). Επί των φορτωτικών αυτών υπάρχει σφραγίδα της ... ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα που αναγράφονται στη φορτωτική (CMR) με το σχετικό εκδοθέν τιμολόγιο-δελτίο αποστολής. Επί των γενόμενων πληρωμών σημειώνεται ότι τα χρήματα παραδόθηκαν με μετρητά στον μεταφορέα . . της εταιρίας «. 2012» και από εκείνον στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας Οι δύο εμπλεκόμενοι είναι αδέρφια και για αυτό τον λόγο υπήρχε η σχέση εμπιστοσύνης που δικαιολογούσε τη

μεταφορά ενός τέτοιου χρηματικού ποσού σε μετρητά. Επί των ισχυρισμών του ελέγχου ότι τα εμπορεύματα πωλήθηκαν σε μικρότερες τιμές από την τιμή κτήσης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι να διατεθούν αγορασμένα εμπορεύματα με διαφορά τιμής μειωμένη κατά 2%, όπως εν προκειμένω, ήταν η ανάγκη ύπαρξης κεφαλαίου κίνησης για αγορά πιο επικερδών ειδών, η ημερομηνία λήξης των προϊόντων, η δημιουργία ενός brand name της εταιρίας με σκοπό την προσέλκυση καινούριων πελατών της εγχώριας αγοράς (όπως τον ίδιο στόχο είχε και η συμμετοχή σε έκθεση στην Αθήνα). Επίσης, το ζήτημα διαφοράς κέρδους και κόστους ενός εμπορεύματος είναι υποκειμενικό και δεν καθορίζεται από μία και μόνο συναλλαγή αλλά φαίνεται μακροπρόθεσμα. Β. Όσον αφορά στις ανωτέρω πράξεις και στα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου που αφορούν στην εν γένει συναλλαγή της με την εταιρία «...». Η προσφεύγουσα νομίμως συναλλάχθηκε με την αντισυμβαλλόμενη της στην Γερμανία, η οποία ουδόλως αμφισβητείται ότι είναι υπαρκτή επιχείρηση που λειτουργεί απόλυτα νόμιμα. Για την εκτέλεση εν τοις πράγμασι δε των συγκεκριμένων συναλλαγών λεκτέα τα ακόλουθα: Η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε αποκλειστικά με μεταφορικές εταιρίες όπως τούτο προκύπτει από το προσκομιζόμενο CMR του . . και το τιμολόγιο με αριθ. .../2017 της εταιρίας «...», όπου και ρητά αναφέρεται η εκτέλεση μεταφοράς από την Ελλάδα στη Γερμανία. Τα εμπορεύματα που πωλήθηκαν στην ως άνω εταιρία μεταφέρθηκαν από την Βουλγαρία στη Θεσσαλονίκη η οποία προηγείται στη διαδρομή Βουλγαρία-Πτολεμαΐδα. Ως εκ τούτου δόθηκε εντολή προφορική από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας τα εμπορεύματα να ξεφορτωθούν στη Θεσσαλονίκη και να μεταφερθούν εκ νέου από εκεί στη Γερμανία, χωρίς ποτέ να πάνε στην έδρα της προσφεύγουσας. Τα εμπορεύματα φορτώθηκαν από τη βουλγάρικη επιχείρηση «.LTD» με σκοπό να μεταφερθούν στην έδρα της προσφεύγουσας, αλλά καθώς ο μεταφορέας ερχόταν στην Ελλάδα, επικοινωνήσε μαζί του ο διαχειριστής της προσφεύγουσας και τον ενημέρωσε να τα αφήσει σε μεταφορική της Σίνδου για να γίνει μεταφόρτωση για Γερμανία. Ο μεταφορέας είχε ήδη εκδώσει το συνοδευτικό CMR από την έδρα της «. LTD» για την έδρα της προσφεύγουσας και δεν μπορούσε να το αλλάξει. Όλες οι πληρωμές έγιναν με τραπεζική κατάθεση. Γ. Όσον αφορά στα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου που αφορούν στην παράλειψή της να παραλάβει τιμολόγιο αξίας 1.885,98 €. Το συγκεκριμένο τιμολόγιο καταχωρήθηκε κανονικά στις νόμιμες ημερομηνίες και πήρε αριθμό καταχώρησης Α/..., και υπάρχει σχετική εγγραφή επάνω στο τιμολόγιο. Υπάρχει εκτύπωση των λογαριασμών εσόδων-εξόδων και ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία, υπολογίστηκε και εστάλη η περιοδική δήλωση ΦΠΑ 10/2017. Λόγω βλάβης στον Η/Υ της λογίστριας της προσφεύγουσας και αντικατάσταση του Η/Υ στη μεταφόρτωση των αρχείων, αυτά δεν φορτώθηκαν σωστά. Από την πλευρά της προσφεύγουσας δεν υπήρξε δόλος, αλλά ακολούθησε τις οδηγίες από τον έλεγχο και δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος ώστε να σταλούν οι σωστές οικονομικές καταστάσεις στο ΓΕΜΗ (διορθωμένες ως προς το ποσό της

απογραφής με την προσθήκη του τιμολογίου ενδοκοινοτικής αγοράς που έλειπε).

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί του ότι πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στη βουλγάρικη επιχείρηση «.» και τη βρετανική επιχείρηση «...» και περί παράληψης για την παραλαβή τιμολογίου

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. **Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.**...14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ 5 και 8 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «5. *Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι*

εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. 8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ 1ε' και 2^η του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:.... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.».

Επειδή, η έννοια του **εικονικού στοιχείου** δίδεται και με τις νεότερες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013). Ειδικότερα, με την περ. ε' της παρ 1 του άρθρου 55 ορίζεται, ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, το δικαστήριο δε της ουσίας, ενώπιον του οποίου μέλλεται να αμφισβητηθεί ο χαρακτηρισμός του φορολογικού στοιχείου ως εικονικού υποχρεούται να εκφέρει την κρίση του, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά.

Επειδή, «η καταστολή της φοροδιαφυγής, μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, **φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, μπορεί

να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)...» (ΣτΕ 884/2016).

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)
6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης

αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

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

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

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

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

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα) ββ) ... γγ), ... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β) γ) δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

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

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

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

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

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

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

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

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

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.
- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.
- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.
- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο το οποίο κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής

παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ. 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..... 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 η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

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

Το άρθρο 40, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα».

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

Περαιτέρω, το άρθρο 138, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4 της οδηγίας, το οποίο έχει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του εν λόγω τίτλου ΙΧ, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών

τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Το άρθρο 262, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Κάθε υποκείμενος στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οφείλει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τα ακόλουθα: α) τους αποκτώντες που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στους οποίους παρέδωσε αγαθά με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 στοιχείο γ)· β) τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στα οποία παρέδωσε αγαθά που είχε αποκτήσει στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σύμφωνα με το άρθρο 42· γ) τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ, στα οποία έχει παράσχει υπηρεσίες, εκτός των υπηρεσιών που απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο είναι φορολογητέα η συναλλαγή, και για τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 196.

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3»

Επειδή ο [Κανονισμός \(ΕΕ\) αριθ. 904/2010](#) του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει:

Το άρθρο 2 του **Κανονισμού 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010** ότι «1. Κατά την έννοια του παρόντος κανονισμού, ισχύουν οι εξής ορισμοί: .. ζ) «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών»: η παράδοση αγαθών η οποία πρέπει να δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στο άρθρο 262 της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#)· η) «ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών»: η παροχή υπηρεσιών η οποία πρέπει να δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται

στο άρθρο 262 της οδηγίας [2006/112/EK](#)•θ) «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών»: η απόκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 20 της οδηγίας [2006/112/EK](#), του δικαιώματος διάθεσης ως κυρίου επί κινητών ενσώματων αγαθών• ..ια) «διοικητική έρευνα»: όλοι οι έλεγχοι, οι επαληθεύσεις και οι άλλες ενέργειες που διεξάγονται από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ•

Το άρθρο 7 του ως άνω Κανονισμού ότι: «1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις. 2. Χάριν της διαβίβασης των πληροφοριών που αναφέρει η παράγραφος 1, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση προβαίνει, εάν συντρέχει λόγος, στις αναγκαίες διοικητικές έρευνες για να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές... 5. Για την απόκτηση των επιζητούμενων πληροφοριών ή τη διεξαγωγή της αιτηθείσας διοικητικής έρευνας, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ή η διοικητική αρχή προς την οποία η τελευταία παρέπεμψε το θέμα, ενεργεί όπως θα ενεργούσε και για ίδιο λογαριασμό ή κατ' αίτηση άλλης αρχής του δικού της κράτους μέλους».

Το άρθρο 10 του ως άνω Κανονισμού ότι: «Η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση παρέχει τις πληροφορίες τις οποίες αναφέρουν τα άρθρα 7 και 9, το συντομότερο δυνατόν, και το αργότερο τρεις μήνες μετά την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης. Ωστόσο, στην περίπτωση που οι σχετικές πληροφορίες βρίσκονται ήδη στη διάθεση της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση, η προθεσμία μειώνεται σε ένα μήνα κατ' ανώτατο όριο».

Το άρθρο 13 του ως άνω Κανονισμού ότι: «1. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους διαβιβάζει, χωρίς προηγούμενη αίτηση, τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους, στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν θεωρείται ότι οι φόροι επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού και οι πληροφορίες που παρέχει το κράτος μέλος καταγωγής είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου του κράτους μέλους προορισμού, β) όταν ένα κράτος μέλος έχει λόγους να πιστεύει ότι διαπράχθηκε ή ενδέχεται να διαπράχθηκε παραβίαση της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος, γ) όταν υφίσταται κίνδυνος διαφυγής φορολογικών εσόδων στο άλλο κράτος μέλος. 2. Η ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση γίνεται είτε αυτόματα, σύμφωνα με το άρθρο 14, είτε αυθόρμητα, σύμφωνα με το άρθρο 15.3. Οι πληροφορίες διαβιβάζονται μέσω τυποποιημένων εντύπων τα οποία εκδίδονται με τη διαδικασία του άρθρου 58 παράγραφος 2.».

Τέλος το άρθρο 21 του ως άνω κανονισμού ότι: «1. Κάθε κράτος μέλος παραχωρεί στην αρμόδια αρχή οποιουδήποτε άλλου κράτους μέλους αυτόματη πρόσβαση στις πληροφορίες που αποθηκεύονται σύμφωνα με το άρθρο 17. 2. Προκειμένου για τις πληροφορίες που μνημονεύονται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α), είναι, οπωσδήποτε, προσπελάσιμες οι ακόλουθες επιμέρους πληροφορίες: α) οι αριθμοί φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγεί το κράτος μέλος που λαμβάνει τις πληροφορίες, β) η συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και η συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών προς πρόσωπα στα οποία έχει

χορηγηθεί αριθμός μητρώου ΦΠΑ σύμφωνα με το στοιχείο α) από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος που παρέχει τις πληροφορίες, γ) οι αριθμοί μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποίησαν τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β), δ) η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β) και έχουν πραγματοποιηθεί από καθένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο γ) σε κάθε πρόσωπο που έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ όπως προβλέπεται στο στοιχείο α), ε) η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β) και έχουν πραγματοποιηθεί από καθένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο γ) σε κάθε πρόσωπο που έχει λάβει αριθμό μητρώου ΦΠΑ από κάποιο άλλο κράτος μέλος υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: ι) η πρόσβαση συνδέεται με έρευνα για εικαζόμενη απάτη».

Επειδή στο Αρ. Πρωτ. 1506/30.01.2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «*Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές με το εξωτερικό και κυρίως από και προς τα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεδομένου του διαρκώς αυξανόμενου όγκου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και της δυνατότητας εύκολης καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων. Σχετικά με τις συναλλαγές αυτές σημειώνονται τα εξής:*

1. Η δημιουργία της ενιαίας αγοράς το 1993 μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε., η αύξηση των μελών της Ε.Ε., η κατάργηση των ελέγχων στα Τελωνειακά σύνορα και η απλούστευση των διαδικασιών, επέφερε ραγδαία αύξηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, γεγονός που διευκόλυνε την φοροδιαφυγή στον τομέα αυτό.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση για την αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού και την προστασία των Κρατών Μελών, καθιέρωσε το σύστημα VIES και τις διασταυρώσεις μέσω των υποβαλλόμενων από τις επιχειρήσεις καταστάσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων.

Παράλληλα, από σχετικές μελέτες της Ε.Ε. προέκυψε ότι οι περισσότερες μη νόμιμες ενέργειες στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το Φ.Π.Α. διενεργούνται μέσω των εξής μηχανισμών:

α) Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε. χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α. στο Τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα τα εμπορεύματα είτε έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο Φ.Π.Α. δεν έχει αποδοθεί είτε έχουν ληφθεί εικονικά τιμολόγια αγορών από την εσωτερική αγορά και στη συνέχεια ζητείται η επιστροφή του Φ.Π.Α. αυτών.

Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, οι εμπλεκόμενοι σε τέτοιου είδους συναλλαγές επωφελούνται από την καθυστέρηση της Αμοιβαίας Συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών. **Τα εμπορεύματα μπορεί να δηλώνονται ότι παραδίδονται σε άλλο Κράτος - Μέλος (ως ενδοκοινοτική παράδοση με**

απαλλαγή του Φ.Π.Α.), ενώ αυτά διοχετεύονται στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να εκδίδεται φορολογικό στοιχείο και χωρίς να εμφανίζονται τα ακαθάριστα έσοδα....

4. Επιπρόσθετα για τις ανωτέρω εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις - παραδόσεις) από ένα κράτος μέλος σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α., ή τις εικονικές εξαγωγές εμπορευμάτων σε Τρίτη χώρα, αναφέρουμε τα εξής:

α. Η τεχνική δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις ανωτέρω συναλλαγές, συνίσταται στο να προστεθούν μια σειρά εικονικών συναλλαγών που θα χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τις αγορές στο εξωτερικό και τις πωλήσεις μέσα στη χώρα, δηλαδή συνίστανται σε εικονικές ανύπαρκτες εθνικές αγορές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές....

5. Για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των ανωτέρω φαινομένων φοροδιαφυγής κρίνονται αναγκαία:

- Η επαλήθευση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του.

- Ο έλεγχος των ετήσιων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

- Η παρακολούθηση επιχειρήσεων με πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ιδιαιτέρως και επισταμένως, ως προς την ορθή απόδοση του Φ.Π.Α.

- Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, **να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού.** Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

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

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

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

-- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

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

-- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο πραγματοποιήθηκε 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 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.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει 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).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, **οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στο φόρο και των δηλώσεών τους** (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784).

Επειδή, όπως παρατήρησε στις προτάσεις του ο Γενικός Εισαγγελέας στην υπόθεση *Lipjes*, ο ΦΠΑ είναι φόρος ο οποίος πλήττει τις πράξεις καταναλώσεως ως έκφραση της οικονομικής ικανότητας των προσώπων. Ο νομοθέτης πέτυχε τον στόχο αυτό φορολογώντας τις πράξεις των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών, οι οποίοι, επειδή μετακυλίνουν τον φόρο που τους επιβάλλεται, μεταφέρουν τη φορολογική επιβάρυνση στον τελικό καταναλωτή κατά τρόπο που η φορολογία να είναι «ουδέτερη». Εκ τούτου προκύπτει ότι κάθε φορολογικό μέτρο το οποίο, όπως οι αντικειμενικές απαλλαγές, απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ πράξεις οι οποίες, καταρχήν, έπρεπε να

υπόκεινται σε αυτόν διακόπτει την αλυσίδα και εξαφανίζει την ουδετερότητα. Πρέπει λοιπόν ένα τέτοιο μέτρο να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται **περιοριστικά**.

Επειδή, «Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι **τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους** (βλ. προπαρατεθείσες υποθέσεις *Teleos* κ.λπ., σκέψη 44, καθώς και *Twoh International*, σκέψη 24). 43. Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, όπως προκύπτει από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Colle*, σκέψη 24)» (ΔΕΚ C-285/2009 σκέψη 23).

Επειδή σύμφωνα με τις προτάσεις της Γενικής εισαγγελέας Kokott της 11ης Ιανουαρίου 2007 **Υπόθεση C-184/2005** «17. Κατ' αρχάς πρέπει να τονισθεί ότι η έκτη οδηγία ορίζει ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας και ότι οι απαλλαγές από τον φόρο πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς ως εξαιρέσεις από αυτή την αρχή (10) . Ο επικαλούμενος μια τέτοια εξαίρεση πρέπει να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της. 18. Όπως προκύπτει από την εισαγωγική φράση του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τους από τυπικής απόψεως όρους για την απόδειξη ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως (11) Εντούτοις, κατά την εξάντληση των περιθωρίων δράσεως που τους αφήνει εν προκειμένω η έκτη οδηγία, πρέπει να τηρούν τους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ, το πνεύμα και τον σκοπό της ίδιας της οδηγίας, καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου, όπως την αρχή της αναλογικότητας (13). 23. Αυτές οι έννομες πράξεις αποσκοπούν συνεπώς, κατά κύριο λόγο, στη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και δεν παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα, εκτός από την πληροφόρηση σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 4, του κανονισμού 218/92. Η διασυνοριακή ανταλλαγή πληροφοριών δεν έχει ως στόχο να απαλλάξει τους υποκείμενους στον φόρο από το βάρος αποδείξεως που τους επιβάλλει η έκτη οδηγία. Οι πληροφορίες δίνουν στις αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν τα στοιχεία και τις αποδείξεις που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο, δεν υποκαθιστούν όμως τα εν λόγω στοιχεία και αποδείξεις. Από τη διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 και του άρθρου 5 του κανονισμού 218/92 προκύπτει ότι οι αρχές των κρατών μελών **μπορούν και δεν οφείλουν να ζητήσουν πληροφορίες**. 26. Ανεξαρτήτως αυτών των πρακτικής φύσεως εκτιμήσεων, **οι**

πληροφορίες των φορολογικών αρχών του κράτους προορισμού δεν είναι άλλωστε απόλυτα ενδεδειγμένες για την απόδειξη που απαιτείται, προκειμένου να χωρήσει απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας. 27. Όπως ανέφερα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Teleos*, οι φορολογικές αρχές του κράτους προελεύσεως και του κράτους προορισμού εξετάζουν χωριστά κατά πόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή τη φορολόγηση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως (18). Το γεγονός ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δηλώθηκε στο κράτος προορισμού αποτελεί, συνεπώς, απλώς και μόνο μια ένδειξη ότι τα αγαθά αυτά έχουν πράγματι εγκαταλείψει από υλικής απόψεως το κράτος προελεύσεως.» (σκέψεις 17, 18, 23, 26).

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

από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

Επειδή, «...κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό **έχει απομακρυνθεί υλικώς** από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψη 42· αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, *Twoh International*, Συλλογή 2007, σ. I7897, σκέψη 23· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, *R*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29). 32. Όσον αφορά, πρώτον, **τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος**, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και **δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής**. 33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβίβασης του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, **εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών**, η δε ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή. 34. Όσον αφορά, δεύτερον, την υποχρέωση του πωλητή να αποδείξει ότι το αγαθό απεστάλη ή μεταφέρθηκε εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση αυτή πρέπει να εντάσσεται στο ιδιαίτερο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος της φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), λόγω της καταργήσεως των εσωτερικών συνόρων από 1ης Ιανουαρίου 1993 (προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψη 21). 35. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, ακόμα και αν η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών υπόκειται στην αντικειμενική προϋπόθεση της υλικής μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών είναι **δυσχερές για τη φορολογική αρχή να εξακριβώσει αν τα εμπορεύματα έχουν ή όχι υλικώς απομακρυνθεί από το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους**. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές προβαίνουν στην εξακρίβωση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (προμνησθείσες αποφάσεις

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

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

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

(7) Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. **Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται μεν με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος».**

Επειδή σύμφωνα με το **διατακτικό της απόφασης C-409/2004** ορίζεται ότι: «Τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17^{ης} Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, λαμβανομένου υπόψη του όρου «**αποστέλλονται**» που απαντά στις δύο αυτές διατάξεις, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της

ενδοκοινοτικής παραδόσεως τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως,

Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως να υποχρεώνουν έναν προμηθευτή, ο οποίος ενήργησε καλοπίστως και προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία δικαιολογούντα, εκ πρώτης όψεως, το δικαίωμα του απαλλαγής για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, να καταβάλει μεταγενέστερα τον ΦΠΑ επί των αγαθών αυτών, αν τα στοιχεία αυτά αποδειχθούν ψευδή, χωρίς παρ' όλ' αυτά να αποδειχθεί η συμμετοχή του εν λόγω προμηθευτή στη φοροδιαφυγή, **εφόσον ο προμηθευτής έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποίησε δεν οδηγεί σε συμμετοχή στη φοροδιαφυγή αυτή,...** Το γεγονός ότι ο αποκτών υπέβαλε δήλωση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού σχετική με την ενδοκοινοτική απόκτηση, όπως η υποβληθείσα στην υπόθεση της κύριας δίκης δήλωση, μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό αποδεικτικό στοιχείο για το ότι τα αγαθά απομακρύνθηκαν όντως από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, αλλά δεν αποτελεί αποφασιστικό αποδεικτικό στοιχείο για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως».

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

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος.

Επειδή περαιτέρω, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2017/13-12-2017 Δελτίο Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/νσης Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, (Αριθ. φακέλου ., .../2017), με τις απαντήσεις των φορολογικών αρχών της Μ. Βρετανίας και της Βουλγαρίας, σε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής που υπέβαλε η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προς τις ως άνω φορολογικές αρχές, για τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της προσφεύγουσας από τη

Βρετανική επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ GB .. και για τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ .. β) το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019/08-02-2019 Δελτίο Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/νσης Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, (Αριθ. φακέλου .../2018), με την απάντηση της Βουλγάρικης φορολογικής Αρχής, σε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής που υπέβαλε η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προς την ως άνω φορολογική αρχή, για τη διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG .., για την περίοδο Μάιος-Δεκέμβριος 2017.

Σύμφωνα δε με τις πληροφορίες που παρείχε η Βουλγάρικη αρχή με το από 08/02/2019 έγγραφο της, δεν υπάρχουν πληροφορίες για τις διευθύνσεις που παραδόθηκαν τα αγαθά, στα αρχεία ΦΠΑ του Βούλγαρου εμπόρου, για την περίοδο ./2017-./2017, δε δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τη βουλγάρικη επιχείρηση, δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά για πληρωμή για αυτές τις παραδόσεις, δεν υπάρχουν έγγραφα και αποδείξεις για πρόσωπα που εργάζονται στην εν λόγω εταιρία ή διαχειριστές της ή εξουσιοδοτημένα πρόσωπα που να έχουν δώσει παραγγελία ή να έχουν πραγματοποιήσει επαφή με την προσφεύγουσα φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση και τα υπ' αριθ. .../21.05.2017, .../21.06.2017, .../27.11.2017, .../27.11.2017 και .../29.12.2017 Τιμολόγια, δεν έχουν δηλωθεί στα λογιστικά βιβλία της βουλγάρικης επιχείρησης, ούτε στις δηλώσεις ΦΠΑ του Βούλγαρου εμπόρου, η δε λήπτρια επιχείρηση «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ ..., ισχυρίζεται ότι δεν απέκτησε αγαθά από τον Έλληνα έμπορο και γι αυτό δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά για παραδόσεις, ληφθέντα αγαθά, πληρωμές, μεταφορά κλπ από τον Έλληνα έμπορο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και από την από την από 27/02/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προέκυψαν τα ακόλουθα:

- ❖ Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της περιόδου Μαΐου-Ιουνίου 2017, προς τη φερόμενη ως λήπτρια Βουλγαρική επιχείρηση «....» (.../21-05-2017, .../21-06-2017 ΤΔΑ) δεν έχουν καταχωρηθεί και δηλωθεί από την Βουλγαρική επιχείρηση. Η εν λόγω βουλγάρικη επιχείρηση δήλωσε ότι δεν έχει παραλάβει αγαθά από τον Έλληνα έμπορο.
- ❖ Τα οχήματα με αριθμό κυκλοφορίας CA .. ή CA .. δεν έχουν εισέλθει στην Βουλγαρική επικράτεια μεταξύ 01.05.-30.06.2017.
- ❖ Σχετικά με τη φερόμενη ως πώληση προς την Βρετανική επιχείρηση «... LTD» (ΤΔΑ .../27.11.2017) η οποία αφορά σε τριγωνική συναλλαγή με έκδοση τιμολογίου από την προσφεύγουσα προς την εν λόγω Βρετανική επιχείρηση και αποστολή εμπορευμάτων στη Γερμανική εταιρεία «...» στο Augsburg της Γερμανίας. Σύμφωνα με το CMR που εκδόθηκε από τη μεταφορική «...» στις 01/12/2017, τα εμπορεύματα φορτώθηκαν για λογαριασμό

- της Βρετανικής επιχείρησης «...» από τη Σίνδο Θεσσαλονίκης και μεταφέρθηκαν στο Augsburg της Γερμανίας. Τα εμπορεύματα της ανωτέρω συναλλαγής αγοράστηκαν από τη βουλγάρικη εταιρεία «...», η οποία έχει έδρα στην Σόφια της Βουλγαρίας και μεταφέρθηκαν με τον μεταφορέα ... την 27/11/2017 από τη Σόφια στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης στην Πτολεμαΐδα κατά την 28/11/2017, όπως προκύπτει από τη φορτωτική (CMR) η οποία φέρει σφραγίδα και υπογραφή παραλαβής της προσφεύγουσας. Για την διακίνηση των εμπορευμάτων από τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας προς τη Σίνδο Θεσσαλονίκης, από όπου φορτώθηκαν τα εμπορεύματα προκειμένου να μεταφερθούν στο Augsburg της Γερμανίας, δεν εκδόθηκε από την προσφεύγουσα παραστατικό διακίνησης, ούτε τέθηκε υπόψη του ελέγχου παραστατικό άλλου μεταφορέα.
- ❖ Για τον έλεγχο διακίνησης της φερόμενης ως ενδοκοινοτικής παράδοσης προς την βουλγάρικη επιχείρηση «...», (σχετ. ΤΔΑ 7/27.12.2017), με τόπο παράδοσης το Ρούσε Βουλγαρίας, η οποία, σύμφωνα με προφορική δήλωση του εκπροσώπου της προσφεύγουσας, πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας ... Φ.Ι.Χ.. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, ζητήθηκε η παροχή στοιχείων που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της διακίνησης με το ιδιόκτητο Φ.Ι.Χ., όπως διόδια εσωτερικού – εξωτερικού και αγορά καυσίμων. Διαπιστώθηκε ότι το ως άνω Φ.Ι.Χ. εξήλθε από τα διόδια Προμαχώνα στις 12.34 και εισήλθε στις 16.38, ήτοι πραγματοποίησε διαδρομή εντός Βουλγαρικού εδάφους το ανώτερο τέσσερις ώρες και πέντε λεπτά (4.05'). Η διαδρομή Προμαχώνας - Ρούσε Βουλγαρίας είναι 497 χιλιόμετρα και ο απαιτούμενος χρόνος μετάβασης πέντε ώρες και πενήντα οκτώ λεπτά (5.58')-πέντε ώρες και είκοσι ένα λεπτά (5.21') χωρίς κίνηση- (τα στοιχεία αντλήθηκαν από την ηλεκτρονική διεύθυνση <https://www.google.com/maps>). Αν συνυπολογιστεί και ο χρόνος επιστροφής τότε ο συνολικός απαιτούμενος χρόνος είναι τουλάχιστον δέκα (10) ώρες. Όλες οι αποδείξεις που προσκομίστηκαν φέρουν ημερομηνία έκδοσης την 28/12/2017, ενώ το τιμολόγιο εκδόθηκε κατά την 27/12/2017. Περαιτέρω δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας δαπάνες που να αφορούν την διέλευση διοδίων εντός του Βουλγαρικού εδάφους.
 - ❖ Με το υπ. αριθ. ΔΕΛ ΣΤ .. ΕΞ 2017 ΕΜΠ/09.05.2018 έγγραφο, του ΣΤ' Τμήματος Διοικητικής συνεργασίας και Ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α της Διεύθυνσης Ελέγχων, κοινοποιήθηκε αίτημα της φορολογικής αρχής της Βουλγαρίας προς την ελληνική φορολογική αρχή σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών της προσφεύγουσας προς τη βουλγάρικη επιχείρηση «....» για τον μήνα Δεκέμβριο 2017, αξίας 27.663,00 €, και γνωστοποιήθηκε στην ελληνική φορολογική αρχή, ότι η ως άνω Βουλγάρικη επιχείρηση δήλωσε γραπτά ότι δεν διενήργησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για το ίδιο διάστημα.
 - ❖ Σύμφωνα με καταθετήριο, που τέθηκε υπόψη του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι κατάθεση ποσού 17.500,00 €, από τον πελάτη «...» στο λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας, που τηρείται στην τράπεζα Eurobank στις 18.07.2017, έγινε από τον διαχειριστή της

προσφεύγουσας κύριο Κατά προφορική δήλωση του τελευταίου, τα χρήματα του παραδόθηκαν στην έδρα του πελάτη στη Βουλγαρία, μεταφέρθηκαν από τον ίδιο στην Ελλάδα και κατατέθηκαν σε υποκατάστημα της τράπεζας Eurobank στην Πτολεμαίδα.

- ❖ Δεν αιτιολογήθηκε από τον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας ο λόγος της αγοράς και μεταφοράς των εμπορευμάτων από την Βρετανία στην Ελλάδα και στη συνέχεια στη Βουλγαρία. Σύμφωνα με τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης, τα εμπορεύματα αγοράζονται από εταιρεία ιδιοκτησίας του διαχειριστή της προσφεύγουσας στη Μεγάλη Βρετανία, αποστέλλονται στην Ελλάδα, αποθηκεύονται στην έδρα της προσφεύγουσας και στη συνέχεια πωλούνται σχεδόν στο σύνολο τους στη Βουλγαρία, ενώ θα μπορούσαν να πωληθούν απευθείας από τη Βρετανία στη Βουλγαρία με μικρότερο κόστος μεταφοράς και αποθήκευσης και σίγουρα λιγότερη γραφειοκρατία.
- ❖ Δεν αιτιολογήθηκε από τον εκπρόσωπο ο λόγος της πώλησης εμπορευμάτων σε τιμές κατώτερες της τιμής κτήσης, (αρνητικό περιθώριο κέρδους), παρόλο που δεν υπήρξε επιβάρυνση με μεταφορικό κόστος, τόσο για την αγορά, όσο και την πώληση των εμπορευμάτων.
- ❖ Από την δήλωση του κυρίου . . στις Βρετανικές φορολογικές αρχές ότι η αγορά των εμπορευμάτων από την εταιρεία ιδιοκτησίας του στη Βρετανία και η αποστολή τους στην Ελλάδα στοιχίζει φθηνότερα από την αγορά από τους επίσημους προμηθευτές της Ελλάδας προκύπτει η πρόθεση του να δραστηριοποιηθεί και να διαθέσει τα εμπορεύματα αυτά στην εσωτερική αγορά της Ελλάδας.
- ❖ Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην απογραφή της 31.12.2017 διαπιστώθηκε η ύπαρξη εμπορευμάτων με την περιγραφή pallet truck ποσότητα 20 και τιμή 92,80 €, συνολικής αξίας δηλαδή 1.855,98 €, για τα οποία δεν υπάρχουν παραστατικά αγορών. Η μη έκδοση τιμολογίου από τον λήπτη στις περιπτώσεις που δεν εκδόθηκε τιμολόγιο από τον πωλητή αποτελεί σαφή παράβαση των κανόνων τήρησης των λογιστικών αρχείων.(Ν. 4308/2014).
- ❖ Περαιτέρω δεν προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά, που να αποδεικνύουν σχετικές συμφωνίες με τη φερόμενη ως αγοράστρια βουλγάρικη επιχείρηση, ούτε αποδείχτηκε ο τρόπος πραγματοποίησης της επαφής και της παραγγελίας.

Επειδή «.. είναι σαφές ότι ο καθορισμός, σε συγκεκριμένη υπόθεση, των μέτρων των οποίων η λήψη μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις του δεν έχουν σχέση με απάτη ή κατάχρηση εξαρτάται κατ' ουσίαν από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως (25)..... Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «εναπόκειται, καταρχήν, στις φορολογικές αρχές να υποβάλλουν τους υποκείμενους στον φόρο στους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή η διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ καθώς και να επιβάλλουν κυρώσεις σε όσους υποκείμενους στον φόρο έχουν διαπράξει

παρατυπίες ή απάτη» (26). (Σκέψεις και προτάσεις 25 και 26 του Εισαγγελέα επί των υποθέσεων C-374/16 και C-375/16).

Επειδή, μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων. Προκειμένου δε να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές αυτές, υπάρχει το ενδεχόμενο υποβολής στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων κ.λπ., όπου οι προς απόδοση φόροι (Φ.Π.Α., εισοδήματος) είναι ελάχιστοι, τα δε δηλούμενα καθαρά κέρδη επίσης είναι ελάχιστα, ή δηλώνονται ζημίες.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι η αντισυμβαλλόμενη λήπτρια βουλγάρικη επιχείρηση υπέβαλλε την αριθ. .../ 20.12.2018 Δήλωσή της στις Βουλγαρικές αρχές και δήλωσε ότι δεν έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές που σχετίζονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για ολόκληρο το 2017 και το 2018 με την προσφεύγουσα. Ωστόσο τη δήλωση της αυτή την ανακάλεσε με νέα που κατατέθηκε την 12.3.2019 με αριθ. πρωτ. ... στην ίδια αρχή και αποτελεί κατ' άρθρο 63§5 ΚΦΔ νέο στοιχείο που προέκυψε μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, την οποία προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή σε μετάφραση, χωρίς επισημείωση Apostille.

Επειδή, βάσει του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), σε περίπτωση τροποποίησης, βάσει «νέων στοιχείων», των αρχικών πληροφοριών και στοιχείων που παρείχε η βουλγάρικη αρχή για την ως άνω βουλγάρικη επιχείρηση και τα οποία (παραστατικά) απεστάλησαν συνημμένα σε αρχείο pdf εντός τριών (3) μηνών, η βουλγάρικη φορολογική αρχή η οποία είναι αρμόδια θα έστελνε τα «νέα στοιχεία», (άρθρο 13), δεδομένου ότι έχουν ενημερωθεί οι αρμόδιες αρχές στη Βουλγαρία.

Επειδή, η δήλωση και ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της αντισυμβαλλόμενης λήπτριας βουλγάρικης επιχείρησης δεν αποτελεί αρμοδιότητα της ελληνικής φορολογικής αρχής, αλλά αρμοδιότητα της βουλγάρικης ελεγκτικής αρχής. Σημειώνεται δε ότι, με βάση το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΞ 2017/13-12-2017 Δελτίο Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής του Κανονισμού 904/2010/ΕΕ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης- Δ/νσης Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α, η ως άνω **φερόμενη ως λήπτρια εταιρία δήλωσε επανειλημμένα ότι δεν έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές που σχετίζονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για την περίοδο Μάιο- Ιούνιο 2017.**

Επειδή το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες πληρούν τις απαιτούμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 46). Κατά πάγια δε νομολογία του Δικαστηρίου, απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών από τον ΦΠΑ **χωρεί μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος** και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει πράγματι απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας, η οποία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ **συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών**, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. **Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.**

Συνεπώς, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, το πρώτον, από τον τελικό καταναλωτή, προς τον οποίον ο υποκείμενος στον φόρο πωλεί τα αγαθά. Στην προκειμένη περίπτωση η φερόμενη ως αγοράστρια βουλγάρικη επιχείρηση ισχυρίζεται ότι δεν απέκτησε αγαθά από τον Έλληνα έμπορο και για αυτό δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά παραδόσεων, πληρωμών, μεταφορών κ.λ.π. και συνεπώς δεν καταβλήθηκε ο αναλογών ΦΠΑ στη Βουλγαρία, μέσω της τελικής κατανάλωσης. Σχετικά δε με την πώληση προς τη βρετανική επιχείρηση (τριγωνική συναλλαγή), διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν παραστατικά που να καλύπτουν τη συνολική διακίνηση των εμπορευμάτων και επομένως δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων. **Η φοροαπαλλαγή από το ΦΠΑ στην υπό κρίση περίπτωση, θα οδηγούσε σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό της κοινότητας και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, δεδομένου ότι θα προκαλούσε στρεβλώσεις στους όρους του ανταγωνισμού (διαφορετικές συνθήκες και προϋποθέσεις για ομοειδείς επιχειρήσεις) και θα επηρέαζε τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αφού δεν προκύπτει η καταβολή του.**

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός περί ύπαρξης και καταχώρησης Τιμολογίου, προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα, καθόσον δεν προσκομίστηκε κανένα Τιμολόγιο με την υπό κρίση

ενδικοφανή προσφυγή, ούτε προσδιορίζεται ο προμηθευτής για τη φερόμενη ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Επιπροσθέτως κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ΚΦΔ σε κάθε περίπτωση που διαπιστώσει η οντότητα ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/02/2019 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και ΕΛΠ, της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **03/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «. . . **Ι.Κ.Ε.**» – **Α.Φ.Μ.** .. και με διακριτικό τίτλο «...».

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

Α. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	14.815,04
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	7.407,52
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση με την παρούσα απόφαση	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	22.222,56 €

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ 1ε'ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2017
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.000,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.