



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04 -02-2020

Αριθμός απόφασης: **276**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/16-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ με έδρα στο, κατά της αριθμ. πρωτ. /2019 (αριθμ. ελεγχ. /2019, α/α /19)) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αριθμ. πρωτ. /2019 (αριθμ. ελεγχ. /2019, α/α /19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 09-09-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, 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. πρωτ./2019 (αριθμ. ελεγχ./2019, α/α/19) προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, ποσού 11.098,56 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.549,29€ ήτοι συνολικό ποσό **16.647,85 €**.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ τις από 09-09-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 168369 ΕΞ 20 18/14-12-2018 ΕΜΠ εγγράφου της Δ/νσης Ελέγχων Τμήμα ΣΤ'-Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ της ΑΑΔΕ, εκδόθηκε η αριθμ./2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, με την οποία ανατέθηκε ο έλεγχος ενδοκοινοτικών συναλλαγών στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Κανονισμός Ε.Ε ΑΡ.904/2010, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό αρ./...../ε.ε) της ανωτέρω προσφεύγουσας επιχείρησης προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ /ΦΠΑ που αφορά ενδοκοινοτικές συναλλαγές της χρήσης 2018 μήνες 5^{ος}-6^{ος} διότι η τελευταία δεν είχε δηλώσει αντίστοιχα ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Μετά την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου της εν λόγω υπόθεσης συντάχθηκε η ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία οι εν λόγω συναλλαγές δεν διασφαλίζουν τη νομιμότητα μη επιβολής ΦΠΑ και καταλογίζεται ΦΠΑ στα τιμολόγια που εξέδωσε η ελεγχόμενη και προσφεύγουσα οντότητα προς την ανωτέρω επιχείρηση τη φορολογική περίοδο από 01/05/2018 έως 30/06/2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση της παραπάνω Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, αναφέροντας τα κάτωθι:

1. Από το σύνολο των στοιχείων που προσκομίσαμε στη φορολογική αρχή κατά το στάδιο του ελέγχου και επικαλούμαστε και με την παρούσα προσφυγή μας προκύπτει άνευ αμφιβολίας ότι το σύνολο των συναλλαγών – ενδοκοινοτικών παραδόσεων στις οποίες αφορά η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου με την επιχείρηση «.....»

με αρ. Φ.Π.Α. είναι πραγματικές και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά. Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε πριν την εκτέλεση εκάστης συναλλαγής αλλά και από τα άνω έγγραφα αποδεικτικά των συναλλαγών στοιχεία, αποδεικνύεται ότι τηρήσαμε όλες τις προϋποθέσεις του νόμου και της ΠΟΛ αφού:

α) Εκδώσαμε νομότυπα τιμολόγια πώλησης (invoice) για κάθε συναλλαγή, στα οποία αναγράφεται, εκτός των άλλων και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαληθεύσαμε ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Προσκομίσαμε αντίγραφα των φορτωτικών του μεταφορέα (CMR) από τα οποία αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στην και η παραλαβή τους από τον σκοπούμενο παραλήπτη τους, κατ' εντολή του αγοραστή, για κάθε μία συναλλαγή χωριστά για την οποία εκδόθηκε και το αντίστοιχο τιμολόγιο, ο αριθμός του οποίου αναγράφεται επί της φορτωτικής.

Το σύνολο των άνω συναλλαγών ταυτοποιήθηκαν και διασταυρώθηκαν πλήρως από τη φορολογική αρχή δεδομένου ότι προσκομίσαμε και αποδεικτικά των πληρωμών της ισόποσης αξίας εκάστου τιμολογίου μέσω τραπεζικών εμβασμάτων. Κανένα ισχυρισμό δεν παραθέτει και κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν επικαλείται η φορολογική αρχή από τον οποίο να συνάγεται έστω και συμπερασματικά ότι η εταιρεία μας (α) δεν πώλησε τις ποσότητες καρπουζιών που αναγράφονται στα τιμολόγια, (β) δεν μετέφερε τις εν λόγω ποσότητες εκτός Ελλάδας και συγκεκριμένα στην Ουγγαρία και (γ) δεν εισέπραξε την αξία των τιμολογίων από την αγοράστρια εταιρεία.

2. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. - Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, χωρίς να το αμφισβητεί η φορολογική αρχή.

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. - Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, χωρίς να το αμφισβητεί η φορολογική αρχή.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.- Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, χωρίς να το αμφισβητεί η φορολογική αρχή.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.- Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, χωρίς να το αμφισβητεί η φορολογική αρχή, αφού δεν αρνείται ότι πράγματι έγιναν οι μεταφορές σε όλες τις περιπτώσεις από την Ελλάδα στην

Σύμφωνα επίσης με την ως άνω ΠΟΛ, 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.- Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, χωρίς να το αμφισβητεί η φορολογική αρχή.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του - Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση. Ο ισχυρισμός ότι η επαλήθευση από την επιχείρησή μας έγινε μετά την διενέργεια των συναλλαγών και όχι πριν, λόγω της προσκόμισης του σχετικού εγγράφου με μεταγενέστερη ημερομηνία, αφενός δεν αποδεικνύει ότι δεν προβήκαμε στον σχετικό έλεγχο πριν, αφετέρου εφόσον η επαλήθευση ισχύει και για τον μετά τη συναλλαγή χρόνο, είναι προφανές ότι θα καλύπτει και τον προγενέστερο χρόνο αφού η φορολογική αρχή δεν ισχυρίζεται ότι κατά τον προγενέστερο αυτό χρόνο ο αλλοδαπός αγοραστής δεν ήταν εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES-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.- Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση (δείτε κατωτέρω σχετικά με τη μεταφορά).

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.- Η προϋπόθεση αυτή καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, χωρίς να το αμφισβητεί η φορολογική αρχή αφού δεν αμφισβητεί την ορθότητα κανενός εκ των τιμολογίων που εκδώσαμε.

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

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.). Και η τελευταία αυτή προϋπόθεση καλύπτεται στην ένδικη περίπτωση, αφού παραδώσαμε όλα τα CMR που αποδεικνύουν τη μεταφορά με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα. Η φορολογική αρχή δεν δέχεται τα φορτωτικά αυτά έγγραφα επικαλούμενη τα εξής:

Β)Στις διεθνείς φορτωτικές (CMR's) που εκδόθηκαν για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, και επεδείχθησαν στον έλεγχο τα πρωτότυπα από το αντίτυπο 1, αναγράφεται:

i)ως παραλήπτης (πεδίο 2) άλλη επιχείρηση με επωνυμία «
», χωρίς να αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ της, και η δ/ση , όπως προκύπτει από το ιστορικό ΑΦΜ/VIES, που ισχύει από 27/02/2018 είναι «
» και

ii) ως τόπος παράδοσης (πεδίο 3) η διεύθυνση «
», η οποία διεύθυνση δεν έχει σχέση ούτε με την επιχείρηση στην οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο, ούτε με την επιχείρηση που αναφέρεται ως παραλήπτης, ούτε αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης που δραστηριοποιείται στην ανωτέρω διεύθυνση.

Οι άνω ισχυρισμοί και αληθείς ή βάσιμοι να ήταν δεν συνιστούν νόμιμους λόγους απόρριψης ή αμφισβήτησης των ένδικων συναλλαγών βάσει των διατάξεων του νόμου και της ΠΟΛ 1201/1999, αφού δεν απαγορεύεται να είναι άλλο το πρόσωπο του αγοραστή και άλλο του παραλήπτη ούτε υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του Α.Φ.Μ. του παραλήπτη. Ειδικά ως προς τα ακριβή στοιχεία του παραλήπτη, η εταιρεία μας συμπλήρωσε στη φορτωτική τα στοιχεία που μας έδωσε ο αντισυμβαλλόμενος αγοραστής, χωρίς να έχουμε τη δυνατότητα να επαληθεύσουμε ή να επιβεβαιώσουμε -αλλά και χωρίς να έχουμε τέτοια υποχρέωση- ποια ακριβώς εγκατάσταση ή επιχείρηση λειτουργεί στον τόπο και στην ακριβή διεύθυνση παράδοσης. Αυτά τα στοιχεία αφορούν τον αγοραστή και την ευθύνη φέρει αυτός, έναντι των αρμόδιων φορολογικών αρχών της χώρας του να αποδείξει τον λόγο της παράδοσης των προϊόντων σε συγκεκριμένο τόπο. Καθ' όσον μας αφορά, τα προϊόντα παραδόθηκαν με φορητά δημοσίας χρήσης στην αναγραφόμενη στα CMR διεύθυνση, με ευθύνη του αντισυμβαλλόμενου στα τιμολόγια αγοραστή και, επομένως, ουδεμία παρατυπία ή έλλειψη υφίσταται στα δικαιολογητικά έγγραφα μας, βάσει της ΠΟΛ 1201/1999.

Γ) Δεν επεδείχθησαν πρωτότυπα αντίγραφα διεθνούς φορτωτικής CMR με υπογραφή παραλαβής. Από τα αντίγραφα CMR, τα οποία έχουν υπογραφή παραλαβής, η διεύθυνση στη σφραγίδα της επιχείρησης διαφέρει. Άλλοτε είναι «...» και άλλοτε «...» ενώ η δ/ση, όπως προκύπτει από το ιστορικό ΑΦΜ/VIES, που ισχύει από 27/02/2018 είναι «...». Δεν υπάρχουν στοιχεία επί των CMR που να αποδεικνύουν τη σχέση με την επιχείρηση «...» στην οποία έχουν εκδοθεί τα INVOICE.

Οι άνω ισχυρισμοί και αληθείς να ήταν, δεν συνιστούν ελλείψεις επί των ειδικών και συγκεκριμένων προϋποθέσεων που θέτει η ΠΟΛ. Σε κάθε περίπτωση, σε όλα τα CMR η αναγραφόμενη διεύθυνση είναι η ίδια («1095» και όχι «1091»), όπως μας παραδόθηκε από τον αγοραστή, και πέραν από τον έλεγχο των στοιχείων του αγοραστή, ουδεμία υποχρέωση είχαμε να ελέγξουμε τη συγκεκριμένη διεύθυνση του παραλήπτη.

Δ) Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ (VIES) του Υπουργείου Οικονομικών 14^{ης} Δ/σης ΦΠΑ τμήμα Δ, πριν την πραγματοποίηση όλων των συναλλαγών για την επιχείρηση... και του κοινοτικού ΑΦΜ της..., προϋπόθεση σύμφωνα με όσα ορίζονται τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ όσο και από τις σχετικές οδηγίες των ΠΟΛ. 1281/1987, ΠΟΛ. 1317/1993 και ΠΟΛ. 1201/1999.

Παραπέμπουμε ανωτέρω στην ειδικότερη ανάλυση των προϋποθέσεων της ΠΟΛ 1201/1999, ως προς την υποχρέωση επαλήθευσης του Α.Φ.Μ. του αγοραστή, όπου και αποδεικνύουμε ότι η συγκεκριμένη προϋπόθεση καλύπτεται πλήρως, σύμφωνα και με όσα συνομολογεί η φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου ότι πράγματι προσκομίσαμε επαλήθευση του VIES, έστω και με μεταγενέστερη ημερομηνία. Ως προς δε την επαλήθευση του Α.Φ.Μ. της παραλήπτριας εταιρείας, τούτο δεν απαιτείται από την ΠΟΛ και επομένως δεν είχαμε σχετική υποχρέωση.

Ε) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 168369 ΕΞ 2018/14/12/2018 ΕΜΠ, έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ της ΑΑΔΕ, η [] επιχείρηση [] δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Και αληθής να είναι ο εν λόγω ισχυρισμός, καθότι δεν μπορούμε να το επαληθεύσουμε, ουδόλως συνιστά έλλειψη βάσει της ΠΟΛ. Προφανώς να συνιστά φορολογική παράβαση της αγοράστριας εταιρείας, την ευθύνη ωστόσο για την οποία φέρει η ίδια και όχι η εταιρεία μας, ώστε να μπορεί να καταλογιστεί σε εμάς.

Κατόπιν πάντων των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής στην έκθεση ελέγχου ότι δήθεν δεν διαθέτουμε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργήσαμε με τα ένδικα τιμολόγια από τον αναλογούντα Φ.Π.Α. τυχάνουν αβάσιμοι. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη τυχάνει μη νόμιμη και ακυρωτέα.

3. Με τις απόψεις μας κατόπιν της έκδοσης της προσωρινής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και του με αρ. πρωτ., α/α και ημερομηνία 30-5-2019 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, ζητήσαμε από την φορολογική αρχή να μας γνωρίσει εγγράφως ποιές είναι οι ειδικές και συγκεκριμένες προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και της ΠΟΛ 1201/1999 τις οποίες ισχυρίστηκε ότι δεν τηρήσαμε, ώστε να λάβουμε γνώση και να εκφράσουμε τις απόψεις μας. Αντί να πράξει τούτο η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης και στην οικεία έκθεση ελέγχου επιχείρησε να δικαιολογήσει τις δήθεν παραβάσεις με τους άνω αβάσιμους ισχυρισμούς τους οποίους ωστόσο δεν μας γνωστοποίησε για να εκφράσουμε τις απόψεις μας πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης. Χωρίς την απαραίτητη αυτή πληροφόρηση, την οποία όφειλε να μας παράσχει με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στα πλαίσια της διαδικασίας η φορολογική αρχή, δεν τηρήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης που επιτάσσει ο νόμος με συνέπεια την ακυρότητα της όποιας τυχόν περαιτέρω διοικητικής διαδικασίας και κατ' επέκταση και της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω μη τηρήσεως της νομίμου διαδικασίας. »

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2859/2000, περί Παράδοσης αγαθών, «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά. 2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται

ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο: «1.0 υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης 11 γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 22α', παρ. 1](#) του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του [άρθρου 2](#) και του [άρθρου 10α'](#) του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

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

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

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

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο

αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα. Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή, με την ΥΑ 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2-8-1993 (ΦΕΚ Β 675/2-9-93) με θέμα « Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.Β'675», παρ. 2 ορίζεται ότι:

Άρθρο 2 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών. 1. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάσταση του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

α) Τιμολόγιο πώλησης, στο όποιο, εκτός των άλλων, αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδόχου αγοράς - πώλησης και η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ. άρθρο 22α Ν1642/86".

β) Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας που τυχόν μεσολαβεί, γ) Τα οικεία αποδεικτικά της μετακίνησης (μεταφοράς) ή αποστολής των αγαθών που παραδόθηκαν από το εσωτερικό της χώρας σε υποκείμενο άλλου κράτους μέλους. Ως αποδεικτικά της μεταφοράς των αγαθών, θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική ή τιμολόγιο κατά περίπτωση). Εφόσον πρόκειται για μεταφορά ή αποστολή αγαθών που πραγματοποιείται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, απαιτούνται: αα) φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου) ή ββ) εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και τυχόν λοιπών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν ή κάθε άλλο στοιχείο, από το όποιο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες.

δ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 του υποκειμένου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται: η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES, η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)

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

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

Επειδή, στο ν.4308/2014 αρθ.5 παρ 5, 7, 8, 9 ορίζεται ότι:

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματα της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1003/2015 αρθ.5 παρ.7 ορίζεται ότι: 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών

και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλείδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων) του νόμου 4308/2014.

5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση).

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρετε ότι:

Α) Οι διεθνείς φορτωτικές (CMR's) που εκδόθηκαν για τη μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων, και επεδείχθησαν στον έλεγχο αναγράφεται:

i) ως παραλήπτης (πεδίο 2) άλλη επιχείρηση με επωνυμία «.....», χωρίς να αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ της, και η δ/ση, όπως προκύπτει από το ιστορικό ΑΦΜ/VIES, που ισχύει από 27/02/2018 είναι «.....» και

ii) ως τόπος παράδοσης (πεδίο 3) η διεύθυνση «.....», η οποία διεύθυνση δεν έχει σχέση ούτε με την επιχείρηση στην οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο, ούτε με την ουγγρική επιχείρηση που αναφέρεται ως παραλήπτης, ούτε αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης που δραστηριοποιείται στην ανωτέρω διεύθυνση.

Β) από το ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΑΦΜ/ΦΠΑ των επιχειρήσεων:

1).....- ΑΦΜ και 2), δεν προκύπτει να έχει δραστηριοποιηθεί στην διεύθυνση «.....» καμία από τις ανωτέρω

επιχειρήσεις, καθώς και η από 27/02/2018 δραστηριοποιείται στη δ/ση «.....» η οποία δεν συμφωνεί με το CMR.

Γ) Από τα αντίγραφα CMR, τα οποία έχουν υπογραφή παραλαβής, η διεύθυνση στη σφραγίδα της επιχείρησης διαφέρει. Άλλοτε είναι «.....» και άλλοτε «.....» ενώ η δ/ση, όπως προκύπτει από το ιστορικό ΑΦΜ/VIES, που ισχύει από 27/02/2018 είναι «.....». Δεν υπάρχουν στοιχεία επί των CMR που να αποδεικνύουν τη σχέση με την επιχείρηση «.....» στην οποία έχουν εκδοθεί τα INVOICE.

Δ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑ ΣΤ 168369 ΕΞ 2018/14/12/2018 ΕΜΠ, έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ της ΑΑΔΕ, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί απαλλαγής από το φόρο της παράδοσης των επίμαχων αγαθών που πραγματοποιήθηκε στην Ελλάδα από την προσφεύγουσα εταιρεία προς το Νομικό Πρόσωπο (.....) το οποίο είναι εγκατεστημένο σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (.....), **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία για να λάβει γνώση και για κάθε νόμιμη συνέπεια, με το με αρ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά του με αριθμό/...../2019 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου .

Στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης επιχείρησης διατύπωσε απόψεις με το αριθμ. πρωτ......./2019 έγγραφο, στην ταχθείσα προθεσμία των είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που είχε προβάλλει με το υπόμνημα της σε απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/13 έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη τήρησης από την φορολογική αρχή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 09-09-2019 οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », ΑΦΜ

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

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2018

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	11.098,56€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	5.549,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.647,85€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.