



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 30/04/2020

Αριθμός απόφασης: 747

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»
- 5.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2019** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του .. – **Α.Φ.Μ.** ..., κατά της με αριθμό .../**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 6.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 7.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... – Α.Φ.Μ. ..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

--Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 49.815,33 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 24.907,67 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 74.723,00 €

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από .../2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2018-30/06/2018, με βάση τα άρθρα 11, 30 και 32 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων - Τμήμα ΣΤ', Αρ. Φακέλου .../ 2019, στο πλαίσιο αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τη φορολογική αρχή της Γερμανίας, προκειμένου η φορολογική αρχή να προβεί σε έλεγχο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από τη γερμανική επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ DE..., αξίας 207.560,00 € για τον Ιούνιο του 2018.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο 01/04/2018-30/06/2018, προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την ανωτέρω γερμανική επιχείρηση, ως κάτωθι:

α/α	Τιμολόγιο Αγοράς/Ημ.	Αξία €	Παράδοση	Μεταφορική Εταιρία	Μεταφορικό μέσο
1	2018/ ...C/ 0 ...2018	131.813,89	ΓΙΑΝΝΙΤΣΑ Ν. ΠΕΛΛΑΣ	...	DO-KM .../ DO-BA...
2	2018/ ...B/ ...2018	75.750,00	ΓΙΑΝΝΙΤΣΑ Ν. ΠΕΛΛΑΣ	...	DO-KM .../ DO-BA...

Οι ανωτέρω αξίες των τιμολογίων αγοράς από την γερμανική επιχείρηση συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθ. καταχ. .../ ...2018 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ 2^{ου} τριμήνου 2018 και

στην υπ' αριθ. καταχ..../...2018 δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνός Ιουνίου 2018 του προσφεύγοντος.

Για τις εν λόγω συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) ο προσφεύγων επέδειξε στον έλεγχο CMR (έγγραφο μεταφοράς), σφραγισμένο και υπογεγραμμένο από τον ίδιο ως παραλαβόντα, χωρίς τη σφραγίδα του αποστολέα και με ημερομηνία ...02.2018, ενώ η τιμολόγηση των εμπορευμάτων έγινε στις ...06.2018.

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε, ότι τα επτά (7) οχήματα που περιγράφονται στο ανωτέρω CMR παραλήφθηκαν από την ελληνική επιχείρηση, αλλά τα επέστρεψε άμεσα στην πωλήτρια γερμανική επιχείρηση «...», πραγματοποιώντας ενδοκοινοτική παράδοση προς την εν λόγω εταιρία και πώληση υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. 24% προς ιδιώτες - φυσικά πρόσωπα, προσκομίζοντας στον έλεγχο δύο (2) τιμολόγια – δελτία αποστολής (No .../ ...2018 και No .../ ...2018) προς την γερμανική επιχείρηση «...», ένα τιμολόγιο- δελτίο αποστολής (No .../....2018) προς την .. (φυσικό πρόσωπο) και ένα τιμολόγιο- δελτίο αποστολής (No.../...2018) προς τον ... (φυσικό πρόσωπο).

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων τιμολόγησε το κάθε όχημα δύο φορές, μία φορά προς την γερμανική εταιρία και μία προς το κάθε φυσικό πρόσωπο, με την παρατήρηση ότι πωλεί σ' αυτό ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του κάθε οχήματος.

Σύμφωνα με το από ...02.2018 CMR που επιδείχτηκε στον έλεγχο, τη μεταφορά των οχημάτων φέρεται να πραγματοποιήσει η εταιρία «...». Ωστόσο το εν λόγω έγγραφο ήταν ανυπόγραφο και χωρίς σφραγίδα παραλήπτη.

Περαιτέρω δεν υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι σχετικές Δηλώσεις Άφιξης Οχημάτων (ΔΑΟ) από Χώρα Ε.Ε., καθώς και οι Άδειες Διακίνησης Οχήματος

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω αποκτήσεις ύψους 207.563,89€, ως φορολογητέες εισροές του μηνός Ιουνίου 2018, καθώς δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και να διασφαλίζουν την νομιμότητα της άσκησης του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου εισροών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../..-**2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ - επιβολής προστίμου, διότι βάσει του άρθρου 130 κεφάλαιο β του τελωνειακού κώδικα ο ΦΠΑ καταβάλλεται κατά την πληρωμή του τέλους ταξινόμησης, όμως για τα εν λόγω οχήματα δεν καταβλήθηκε τέλος ταξινόμησης διότι επέστρεψαν στην Γερμανία πριν δηλωθούν νόμιμα και δεν δηλώθηκαν νόμιμα, βάσει του κεφαλαίου β του άρθρου 129 του τελωνειακού κώδικα, όπου αναφέρεται ότι αν μεσολαβεί αργία, η δήλωση υποβάλλεται την πρώτη εργάσιμη ημέρα.

Επίσης, τα κοινοτικά οχήματα δύναται, πριν την βεβαίωση του οφειλόμενου τέλους ταξινόμησης, να επαναποστέλλονται στα λοιπά κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης. ΕΕ ή να εξάγονται σε τρίτες χώρες, βάσει του άρθρου 129, παράγραφος 5 του τελωνειακού κώδικα. Συνυποβάλλονται τα σχετικά τιμολόγια και CMR.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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

Επειδή, με τη 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 περαιτέρω, 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. [...] 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. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ 6 και 7 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 11 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.[...]

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 της ΑΑΔΕ με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων», συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), στο άρθρο 8 παρ 1 ορίζεται ότι οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και η παρ. 1 του άρθρου 9 καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 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,»

στο άρθρο 3 παρ 1, 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,...»,

στο άρθρο 5 παρ 1 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. [...]».

στο δε άρθρο 16 παρ 1 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»,.

στο άρθρο 35 παρ 1 και 4 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α)... ε) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. [...] 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών: α) ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο, [...]δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

στο άρθρο 36 παρ 5 ότι: «5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούνται επίσης: α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ...β) ...και γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα, δ) [...] ».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 11 παρ 1 και 4** του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

4. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α) νοούνται ως «προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης» [...]

β) θεωρούνται ως "μεταφορικά μέσα", τα σκάφη ..., τα αεροσκάφη ... και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 kW, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27,

γ) δεν θεωρούνται ως "καινούργια", τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση β' όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία. Ειδικά, για τα χερσαία οχήματα η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξι μήνες.

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ 1 και 3** του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ 1** του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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)...γ)... 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,».

Επειδή με το Αριθ. πρωτ. Δ17Ε 5024275 ΕΞ 30.5.2011, της ΓΓΔΕ με θέμα «Παροχή οδηγιών ως προς τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού μεταφορικού μέσου ως καινούργιου», διευκρινίστηκε ότι: «1. Σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. α' και β' της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (περί ΦΠΑ) θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα» τα ακόλουθα μέσα, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά

προσώπων ή αγαθών: 1. τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 κιλοβάτ, ... Τα μεταφορικά αυτά μέσα θεωρούνται «καινούργια» στις εξής περιπτώσεις: 1. για τα χερσαία οχήματα με κινητήρα, εφόσον παραδίδονται εντός έξι μηνών από την πρώτη τους θέση σε κυκλοφορία ή προτού το όχημα διανύσει 6 000 χιλιόμετρα, [...] Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν ενσωματωθεί στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 11 παρ 4 του ν .2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ). 2. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα μεταφορικό μέσο ως καινούργιο, λαμβάνεται υπόψη το χρονικό σημείο που πραγματοποιείται η παράδοσή του από τον πωλητή στον αποκτώντα ο οποίος έχει την πρόθεση να πραγματοποιήσει την διαρκή χρήση του μεταφορικού μέσου στη χώρα μας (ταξινόμηση, νηολόγηση, κλπ). (σχετ. Απόφαση ΔΕΚ C-84/09). [...] 3. **Επιπλέον η κρίση για τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της απόκτησης του μεταφορικού μέσου, κατά την έννοια του άρθρου 11 του ν 2859/2000, πραγματοποιείται δια της συνολικής εκτίμησης των αντικειμενικών περιστάσεων και της πρόθεσης του αγοραστή** (όπως αυτά διαφαίνονται από τα πραγματικά περιστατικά όπως διακίνηση, κατάθεση ΔΑΟ, κατάθεση Ειδικής Δήλωσης για την ταξινόμηση-νηολόγηση του μεταφορικού μέσου, νηολόγηση κτλ) **βάσει των οποίων προκύπτει ότι η χώρα μας είναι το κράτος εντός του οποίου σκοπείται η τελική χρήση του μεταφορικού μέσου.**».

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 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1 α).. β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, ii) όταν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή από οιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, ... 2. α) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, στοιχείο β), σημείο ii), θεωρούνται ως "μεταφορικά μέσα" τα ακόλουθα μεταφορικά μέσα, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή αγαθών: i) τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 κιλοβάτ,».

Στο άρθρο 20 εδάφιο πρώτο ορίζεται ότι: «**Νοείται ως "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών"** η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από

πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.».

Στο άρθρο 40 ορίζεται 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 68, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά το χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους.».

στο άρθρο 131 παρ 1 ορίζεται ότι: «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.».

Στο άρθρο 138 παρ 2 ορίζεται ότι: «2. Εκτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α) τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντιστοίχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο ή προς νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή προς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, ...».

Το άρθρο 167, της ως άνω οδηγίας, ορίζει: «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.».

Το άρθρο 168, της ως άνω οδηγίας, ορίζει: «Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α)... γ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο γ) έκπτωση, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να έχει συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 250, όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται με βάση τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί και να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI, ...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «...οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογούμενη στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (στο εξής: κράτος μέλος προορισμού) έχει ως συνέπεια ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη στο κράτος μέλος αναχώρησης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς (στο εξής: κράτος μέλος αναχώρησης). (ΔΕΚ C-414/2017 σκέψη 45). 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... 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. (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32). ..Εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης (βλ. αποφάσεις C-273/11, σκέψη 36, C-492/13, σκέψη 27)».(Υπόθεση C-21/2016 σκέψη 33). ...Η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να οδηγήσει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ αν τούτο έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η βέβαιη απόδειξη της πληρώσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., αποφάσεις C-146/05, σκέψη 31, και C-587/10, σκέψη 46)». (Υπόθεση C-24/2015, σκέψη 46). Η διάταξη του άρθρου 138 παρ 2 στοιχείο α΄ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, οι οποίες πληρούν τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαριθμούνται σε αυτήν, κατά τρόπο εξαντλητικό.(Υπόθεση C-273/2011, σκέψη 59). **Για να καθοριστεί αν μια παράδοση μπορεί να χαρακτηριστεί ως «ενδοκοινοτική παράδοση», πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση του αποκτώντος κατά τον χρόνο της κτήσεως του εν λόγω αγαθού, υπό την προϋπόθεση ότι η πρόθεση αυτή επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία (Υπόθεση C-628/16, σκέψη 34).**

Περαιτέρω, ο μηχανισμός που δημιουργήσε το μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών συνίσταται, αφενός, σε χορήγηση φοροαπαλλαγής, εκ μέρους του κράτους μέλους αναχωρήσεως, της παραδόσεως που συνεπάγεται αποστολή ή ενδοκοινοτική μεταφορά, συνδυαζόμενη με δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος και, αφετέρου, σε φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος αφίξεως. Ο μηχανισμός αυτός διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών (βλ., C-245/04, σκέψεις 30 και 40). Από την αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκύπτει ότι οι κανόνες αυτοί έχουν ως σκοπό, πέραν της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων, την αποφυγή των

στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών οι οποίες ενδέχεται να σημειωθούν λόγω της εφαρμογής διαφορετικών συντελεστών.

Επειδή ειδικότερα, δεδομένης της ιδιαιτερότητας μιας τέτοιας πράξεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, **για τον χαρακτηρισμό της απόκτησης καινούργιου μεταφορικού μέσου, ως «ενδοκοινοτικής απόκτησης», είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί μια σφαιρική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών πραγματικών στοιχείων που ασκούν επιρροή για να εκτιμηθεί αν το αποκτηθέν αγαθό όντως απομακρύνθηκε από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, σε ποιο κράτος μέλος θα πραγματοποιηθεί η τελική χρήση του.** Ιδιαίτερη σημασία μπορούν να έχουν συναφώς, εκτός από τη διεξαγωγή της μεταφοράς του αγαθού, ιδίως, ο τόπος ταξινομήσεως και συνήθους χρήσεώς του, ο τόπος κατοικίας του αποκτώντος και η ύπαρξη ή η απουσία δεσμών του αποκτώντος με το κράτος μέλος παραδόσεως ή άλλο κράτος μέλος» (βλ. Υπόθεση C-84/2009, σκέψεις 41 - 45 και 50 και Υπόθεση C-26/2016, σκέψη 47).

Επειδή, «στην περίπτωση επιστροφής εμπορευμάτων π.χ. λόγω λάθους στην παραγγελία ή στα αποσταλθέντα προϊόντα, πρέπει να γίνει ακύρωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Αν το στοιχείο πώλησης έχει εκδοθεί και έχει ξεκινήσει ή ακόμα και ολοκληρωθεί η διακίνηση των εμπορευμάτων από το κ-μ της αποστολής (έχει υποβληθεί δήλωση και ανακεφαλαιωτικός πίνακας) η ενδοκοινοτική απόκτηση θα πρέπει να δηλωθεί ανεξάρτητα αν γίνουν αποδεκτά τα εμπορεύματα από τον παραλήπτη. Στη συνέχεια αν η ελληνική επιχείρηση δεν επιθυμεί να δεχτεί τα εμπορεύματα ο πωλητής του άλλου κ-μ θα πρέπει να ακυρώσει τη συναλλαγή εκδίδοντας το προβλεπόμενο στοιχείο στη χώρα του (πιστωτικό τιμολόγιο) και να αναγράψει αφαιρετικά στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων την αξία του πιστωτικού στοιχείου. Ομοίως η ελληνική επιχείρηση απεικονίζει αφαιρετικά ή με αρνητικό πρόσημο την ακύρωση της συναλλαγής στη δήλωση ΦΠΑ και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του ίδιου μήνα με τον πωλητή και υποβάλλει intrastat αποστολής.» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000, έκδοση 2015, σελ. 279-280).

Επειδή, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο-Δελτίο ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών της Διεύθυνσης Ελέγχων - Τμήμα ΣΤ', στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. (Κανονισμός 904/2010), που απεστάλη από τη γερμανική φορολογική αρχή στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, βάσει του οποίου προέκυψε ότι *«τα τιμολόγια και τα μεταφορικά έγγραφα είναι ελλιπή. Η μεταφορική επιχείρηση ... δεν υπάρχει σύμφωνα με τις γνώσεις της γερμανικής φορολογικής Αρχής. Επιπλέον σύμφωνα με το μεταφορικό έγγραφο CMR το όχημα Nissan GTR έχει παραδοθεί δύο φορές».*

Επειδή, βάσει της από .../2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, από τη γερμανική προμηθεύτρια επιχείρηση με την επωνυμία «...», με ΑΦΜ/ΦΠΑ DE..., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η μεταφορική επιχείρηση «...» που φέρεται να πραγματοποιήσει τη μεταφορά των οχημάτων από την Ελλάδα (με αποστολέα τον προσφεύγοντα) στη Γερμανία (με αποδέκτη τη γερμανική εταιρία «...» δεν υφίσταται, καθώς δεν κατέστη εφικτός ο εντοπισμός της ούτε από την γερμανική ούτε από την ελληνική φορολογική αρχή. Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την υπόστασή της, όπως ο Α.Φ.Μ./ΦΠΑ της εν λόγω μεταφορικής εταιρίας ή τη δυνατότητά της να διενεργεί ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, όπως η εγγραφή της στο VIES.
- Τα CMR για τη μεταφορά των οχημάτων από τη Γερμανία στην Ελλάδα δεν έφεραν σφραγίδα και υπογραφή αποστολέα.
- Για το όχημα Nissan με αριθμό πλαισίου ..., ενός εκ των επτά (7) οχημάτων που φέρεται να αγοράστηκαν από τη γερμανική εταιρία διαπιστώθηκε (από την γερμανική φορολογική αρχή) διπλή έκδοση CMR, το μεταγενέστερο εκ των οποίων ο προσφεύγων το υπέγραψε όντας στην Γερμανία, δηλαδή επιβεβαίωσε την φυσική παραλαβή του εμπορεύματος προτού αυτή πραγματοποιηθεί.
- Οι αφίξεις των οχημάτων δεν δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στην ελληνική τελωνειακή αρχή με τις αντίστοιχες δηλώσεις ΔΑΟ ως οφειλόμενες, παράλειψη η οποία, εκτός από μη τήρηση τυπικής διαδικασίας, έχει και ουσιαστική βαρύτητα, καθώς ο τελωνειακός υπάλληλος, στη διάθεση του οποίου τίθεται το κάθε αφιχθέν όχημα, μπορεί να επιβεβαιώσει κάποιο ή κάποια εκ των μοναδικών ιδιοτήτων του, όπως αριθμός πλαισίου, αριθμός κινητήρα, χρώμα κ.α..
- Δεν υπάρχουν τραπεζικά ή άλλα έγγραφα που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Επειδή, το άρθρο 129 του Ν.2960/2001 που επικαλείται ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του αφορά σε τελωνειακές διατάξεις, ενώ δια της παρούσας απόφασης κρίνεται φορολογική διαφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούριων μεταφορικών μέσων από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν επιβεβαιώθηκε η φυσική μεταφορά τους

από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης (Γερμανία) στο κράτος μέλος απόκτησης (Ελλάδα), ούτε η πρόθεση του αγοραστή προσφεύγοντος, για τελική χρήση των οικείων αγαθών στην Ελλάδα, [π.χ. μέσω της υποβολής δηλώσεων άφιξης οχημάτων (ΔΑΟ)] και διάθεσή τους σε τελικούς χρήστες κατοίκους Ελλάδος και ορθώς ο έλεγχος, κατόπιν της συνολικής εκτίμησης όλων των στοιχείων, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω εισροών από το φόρο εκροών.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **...2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του **... – Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. **.../...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	49.815,33 €
Πρόστιμο του αρ. 58 ^Α και τόκοι του αρ. 53 του Ν. 4174/2013	24.907,67 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	74.723,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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