



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-11-2020
Αριθμός απόφασης : 1744

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος με δ.τ. «.....» με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών :, με έδρα επί της οδού - Τ.Κ....., **κατοίκου**, κατά της με αρ.....-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό-**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 1.686,37€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α΄ ποσού 843,10€, ήτοι **συνολικό ποσό 2.529,56€**, (επιδόθηκε νόμιμα στον ίδιο στις 03.06.2020 και συντάχθηκε έκθεση επίδοσης). Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα προς την αλλοδαπή, Εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/10/2014-31/12/2014 (Δ΄τριμηνο), συνολικής αξίας **26.804,00€**, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας **26.804,00 €**, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της με αριθμ.-2015 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ..... δελτίο ελέγχου VIES της Διεύθυνσης Ελέγχων, με το οποίο ζητήθηκε μετά από αίτημα του Υπουργείου Οικονομικών τηςνα ελεγχθούν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που δήλωσε ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση του προσφεύγοντα προς την Εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., κατά την διάρκεια του Δ΄ τριμήνου του έτους 2014, αξίας **26.804,00 €**.

Έπειτα από έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα Taxis και Elenxis, καθώς και από έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση, για τις συναλλαγές με την Εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., κατά την διάρκεια του Δ΄ τριμήνου του έτους 2014 διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η συναλλαγή με την εταιρία αφορούσε την παράδοση 2.666 κιβωτίων ντομάτας μεικτού βάρους 21.280 κιλών και καθαρού βάρους 19.957 κιλών, αξίας 0.65€/ ανά κιλό, ήτοι συνολικής αξίας 12.972,05€, με προορισμό τη στην διεύθυνση

1) Για την ως άνω συναλλαγή συνολικής αξίας 12.972,05€, εκδόθηκε το υπ' αριθμόν**2014** Τιμολόγιο (INVOICE) και το υπ'αρ.**2014** Δελτίο Αποστολής προς την εταιρία το οποίο βρέθηκε καταχωρημένο στο βιβλίο εσόδων εξόδων

- 2) Με την υπ' αριθμόν2014 CMR «φορτωτική διεθνών συναλλαγών», η φόρτωση έγινε στις12.2014 στο σε φορτηγό διεθνών συναλλαγών με αριθμό πινακίδας, και συγκεκριμένα, σε φορτηγό ψυγείο της εταιρίας μεταφορών, με προορισμό παράδοσης το
- 3) Η αξία της ενδοκοινοτικής συναλλαγής μεταφέρθηκε στην με αρ.2015 τροποποιητική περιοδική δήλωση φ.π.α. Δ' τριμήνου του έτους 2014.
- 4) Η αξία της ενδοκοινοτικής συναλλαγής συμπεριλαμβάνεται στον με αρ.2015 διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων
- 5) Η στατιστική αξία της ενδοκοινοτικής παράδοσης συμπεριλαμβάνεται στην με αρ.....2015 δήλωση intrastat.
- 6) Η υπ' αριθμόν2014 CMR «φορτωτική διεθνών συναλλαγών», δεν ήταν σφραγισμένη από τον παραλήπτη. Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν διευκρινίζεται η ακριβής διεύθυνση παράδοσης στην
- 7) Η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε εκτύπωση τραπεζικών κινήσεων του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού τράπεζας, σύμφωνα με την οποία την ../12/2014 κατατέθηκε εισερχόμενο έμβασμα ύψους 3.000,00 ευρώ, με την αιτιολογία “, δηλαδή δεν αναγράφεται η επωνυμία της εταιρίας /..... Με το με αρ. πρωτ.-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης το υπόλοιπο ποσό συναλλαγής ύψους 10.065,00 ευρώ συμψηφίστηκε με οφειλή προς τον συνεργάτη κ..... που προϋπήρχε με βάση το τιμολόγιο-11-2014 που αφορά την αγορά από την ελεγχόμενη επιχείρηση 17.700kg λεμονιών από Τουρκία αξίας 9.735,00 kg
- 8) Η ελεγχόμενη προσκόμισε αντίγραφα των εγγράφων εισαγωγής από την 20.100 kg ντομάτας δηλαδή το με αρ.....-11-2014 τιμολόγιο(invoice) το με αρ.....12-2014 CMR,την-12-2014 διασάφηση τελωνείου, το11-2014 φυτολογικό πιστοποιητικό, το-2014 τιμολόγιο εκτελωνιστή και άδεια παράδοσης τελωνισθέντων εμπορευμάτων.
- 9) Δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης λόγω οριστικής παύσης εργασιών την 31/12/2016.
- 10) Η εν λόγω συναλλαγή είχε αρχικά εκδοθεί μετά από υπόδειξη του υπηκόου κ.....με το από 29/11/2014 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το με αρ.....11.2014 προτιμολόγιο με πελάτη την εταιρεία με Α.Φ.Μ. Αργότερα το προτιμολόγιο αυτό ακυρώθηκε και εκδόθηκε εκ νέου το με αρ.2014 προτιμολόγιο με την Ουγγρική εταιρεία με Α.Φ.Μ.
- 11) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έδωσε σαφείς πληροφορίες για την σχέση τουκαταγωγής κ....., ο οποίος της έστειλε από τον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό το έμβασμα των 3.000,00€, για λογαριασμό της επιχείρησης (Α.Φ.Μ.) στην οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο πώλησης της υπό κρίση συναλλαγής.

Ακολούθως, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έδωσε σαφείς πληροφορίες για τη σχέση του υπηκόου κ. τόσο με τηνΕπιχείρηση, όσο και με την επιχείρηση, την οφειλή προς την οποία συμψήφισε η ελεγχόμενη επιχείρησημε την απαίτηση του ποσού των 10.065,00€ από την Επιχείρηση»

Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την επιχείρηση του προσφεύγοντα προς την αλλοδαπή, Εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. κατά τη φορολογική περίοδο 01/10/2014-31/12/2014 συνολικής αξίας **26.804,00 €**, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013, επειδή:

✓ Το αντίγραφο της υπ' αριθμόνCMR «φορτωτικής διεθνών συναλλαγών», δεν ήταν σφραγισμένο και υπογεγραμμένο από τον παραλήπτη. Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν διευκρινίζεται η ακριβής διεύθυνση παράδοσης στην

✓ Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έδωσε σαφείς πληροφορίες για τη σχέση που είχε ο καταγωγής κ., (ο οποίος έστειλε από τον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό το έμβασμα των 3.000,00€), για λογαριασμό της επιχείρησηςστην οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο πώλησης της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν έδωσε σαφείς πληροφορίες για τη σχέση τουυπηκόου κ., τόσο με την Επιχείρηση, όσο και με την επιχείρηση, την οφειλή προς την οποία συμψήφισε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την απαίτηση του ποσού των 10.065,00€ από τηνΕπιχείρηση)»

✓ Η ποσότητα ντομάτας καθαρού βάρους 20.100 kg που αγοράστηκε με το2014 τιμολόγιο έκδοσης της προμηθεύτριας από την δεν συμπίπτει με την ποσότητα ντομάτας καθαρού βάρους 19.957 kg που πουλήθηκε με το2014 τιμολόγιο έκδοσης προς τηνΕπιχείρηση).»

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-**2020** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους κάτωθι λόγους :

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 28 του Ν. 2859/2000 και του άρθ. 138 της

Οδηγίας 2006/112/ΕΚ - Εσφαλμένη η διαπίστωση ότι η επίμαχη ενδοκοινοτική συναλλαγή δήθεν δεν στοιχειοθετείται – Νόμιμη η απαλλαγή του τιμολογίου υπ' αριθμ.2014 από τον Φ.Π.Α., διότι αφορά σε ενδοκοινοτική συναλλαγή.

- Έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας της πράξης. Έλλειψη δόλου οποιασδήποτε διαφυγής φορολογητέας ύλης. Ο καταλογισμός του προστίμου έγινε με αυθαίρετη κρίση για τα πραγματικά περιστατικά. – προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τα ίδια στοιχεία που είχε προσκομίσει στον έλεγχο (το υπ' αριθμόν2014 Προ-τιμολόγιο (PROFORMA INVOICE), το υπ' αριθμόν2014 Τιμολόγιο (INVOICE), το Δελτίο Αποστολής του επίμαχου φορτίου με αριθμόαπό2014, την υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου12.2014 αναγγελία της εξαγωγής στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, το αντίγραφο του με αριθμού01.2015 ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών, το αντίγραφο της με αριθμό/01.2015 δήλωσης Intrastat, το αντίγραφο της με αριθμό06.2015 τροποποιητικής δήλωσης Intrastat, εκτύπωση των από 5.12.2014 13:59 και 5.12.2014 16:28 e-mails του κ., από την ηλεκτρονική διεύθυνση:, εκτύπωση των από 11.10.2014 και 29.11.2014 e-mails του κ., από την ηλεκτρονική διεύθυνση:, εκτύπωση των από 02.12.2014, 4.12.2014, e-mails της επιχείρησης από την ηλεκτρονική διεύθυνσηπρος τον κ. στην ηλεκτρονική διεύθυνση:)
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 58 Ν.4174/2013 – Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης – Έλλειψη ανακρίβειας. Με την προσβαλλόμενη πράξη εκτός του φόρου που καταλογίσθηκε σε βάρος του μειώθηκε και το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο της ατομικής επιχείρησης από 10.068,10€ σε 8.381,73€.
- Παραβίαση των άρθρων 28 και 64 του Ν.4174/2013 - Μη νόμιμη, ελλιπής και αόριστη η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
- Παραβίαση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου και της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

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 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 "υποκειμένου 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.).

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό

λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

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

Επειδή, στο Αρ. Πρ. 1506/30.01.07 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «....Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

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

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

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

- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

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.).

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

7. Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής».

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

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

α) Τιμολόγιο πώλησης, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδόχου αγοράς - πώλησης και η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ. άρθρο 22α 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 οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες.

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

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

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

«Άρθρον 5.

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

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

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την ημερομηνίαν του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη.

β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως.

γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.

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

ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.

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

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

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

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

- ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.
- κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιοδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.
2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσης το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:
- α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.
- β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολεύς αναλαμβάνει να πληρώση.
- γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".
- δ) δήλωσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.
- ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.
- στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά.
- ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.
3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων

περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

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

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

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, **οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους** (βλ. 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, περαιτέρω με τις προτάσεις της Γενικής εισαγγελέα 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 διασυννοριακή ανταλλαγή πληροφοριών δεν έχει ως στόχο να απαλλάξει τους υποκειμένους 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, **λαμβάνομένου 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. Ι7897, 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 μεταβιβάσεως 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 ουγκρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή. (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33).

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, εναπόκειται σε εκείνον ο οποίος ζητεί να κάνει χρήση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δηλαδή στον προμηθευτή αγαθών, να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ. (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 26). Επιπλέον, από το ως άνω άρθρο της οδηγίας ΦΠΑ και από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η προϋπόθεση της αποστολής ή της μεταφοράς των επίμαχων αγαθών πληρούται εφόσον τα αγαθά απομακρύνθηκαν πράγματι από το έδαφος του κράτους μέλους από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά προκειμένου να μεταφερθούν στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 27 και 33).

Επειδή, ο τόπος παραδόσεως σε πράξεις, όπως οι επίμαχες, δεν μπορεί να καθοριστεί χωρίς να ληφθούν υπόψη τα κρίσιμα αντικειμενικά στοιχεία που αφορούν στον τελικό αποκτώντα και δεν μπορεί να εξαρτάται μόνον από το πώς χαρακτήρισε ο εν λόγω προμηθευτής κατά την παράδοση, στηριζόμενος αποκλειστικά στις προφορικές πληροφορίες που του είχε παράσχει η λήπτρια επιχείρηση. Πρέπει να υπομνησθεί ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από τον φόρο υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ. Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ ΕΚ, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το εν λόγω σύστημα εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Επομένως, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και την εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας.

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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992,

2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το αντίγραφο της με αριθμό12.2014 διεθνούς φορτωτικής (CMR) είναι σφραγισμένο και υπογεγραμμένο από την ατομική επιχείρηση που διατηρούσε (“.....”) και η μη υπογραφή των διεθνών φορτωτικών από την παραλήπτρια εταιρία, δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω το δικαίωμα της επιχείρησης σε απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. την οποία δεν προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή, προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του,

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι επέδειξε την επιμέλεια που αρμόζει στον μέσο συνετό επιχειρηματία κατά την εν λόγω συναλλαγή της ατομικής επιχείρησης που διατηρούσε με τηνΕταιρία, ώστε να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία που να αποδεικνύουν αναμφίβολα και παραχρήμα την υλική απομάκρυνση των αγαθών από το ελληνικό έδαφος και τη φυσική μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος, ήτοι την υλοποίηση της ενδοκοινοτικής συναλλαγής, προσκομίζοντας στον έλεγχο τα ανωτέρω στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή.

Συγκεκριμένα, σχετικά με την σχέση του Αραβικής καταγωγής κ., με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, επισημαίνει εκ νέου όσα έχουν ήδη τεθεί υπόψη της υπηρεσίας ότι **ο κ.** Τούτο αποδεικνύεται ιδίως από το από 5.12.2014 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το οποίο απεστάλη από τον προσωπικό λογαριασμό του τελευταίου.

Επειδή, όσον αφορά την σχέση του κ. με την επιχείρηση**ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι** ήταν υπεύθυνος για την επικοινωνία και τις λεπτομέρειες για όλες τις συναλλαγές της, όπως τιμή, ποσότητα, ημερομηνία παράδοσης και πληρωμή των προϊόντων. Επίσης, μέσω του κ. παραλάμβανε όλα τα φορτωτικά έγγραφα αναφορικά με τα προϊόντα (ιδίως λεμόνια και γκρέιπφρουτ) που εισήγαγε η επιχείρηση. Προς επίρρωση των ως άνω, προσκομίζει και το από 11.10.2014 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του ως άνω από την προσωπική του διεύθυνση «.....» με την οποία απέστειλε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολόγιο, διεθνή φορτωτική και λοιπά σχετικά έγγραφα

Ακολουθώς, σχετικά με την σχέση του κ. με την Επιχείρηση, ισχυρίζεται ότι ο κ. υπό την ως άνω αναφερόμενη ιδιότητά του, συνεργαζόταν σταθερά με την Επιχείρηση, η οποία κατά τα λεγόμενά του ήταν σοβαρή έμπορος και υπήρχε μεταξύ τους απόλυτη εμπιστοσύνη

Επειδή, όσον αφορά την ποσότητα ντομάτας καθαρού βάρους 20.100 kg που αγοράστηκε με το2014 τιμολόγιο, έκδοσης της προμηθεύτριας από την, ισχυρίζεται ότι εισήγαγε στις **30.11.2014** ντομάτες με καθαρό βάρος 20.100 κιλών, οι οποίες φορτώθηκαν στα φορτηγά προκειμένου να μεταφερθούν στην περίπου 4 ημέρες αργότερα. Κατά το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε, οι ντομάτες, οι οποίες αποτελούνται σχεδόν αποκλειστικά από νερό (94,5%), έχασαν ένα πολύ μικρό ποσοστό του βάρους τους λόγω της εξάτμισης των υγρών τους. Ως εκ τούτου, **εξαιτίας δηλαδή της φυσικής απομείωσης – ή αλλιώς της «φύρας» - που υπέστησαν οι ντομάτες, οι τελευταίες έχασαν ένα πολύ μικρό ποσοστό του βάρους τους, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό μικρότερο του 1%.**

Άλλωστε, δεν είναι τυχαίο ότι σύμφωνα με το (ήδη καταργηθέν) άρθ. 8 παρ.9 στ.Α,θ) «Δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης: θ) ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων.». Τούτο δε διότι εξαιτίας της φυσικής απομείωσης των φρέσκων αγροτικών προϊόντων, στα οποία συμπεριλαμβάνεται χωρίς αμφιβολία η ντομάτα, υπήρχαν αποκλίσεις αναφορικά με το βάρος.

Εν όψει τούτων, η διαφορά στο καθαρό βάρος του φορτίου ανάμεσα στα δύο τιμολόγια, η οποία διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, οφείλεται αποκλειστικά στην φυσική απομείωση της νωπής ντομάτας και δε μπορεί σε καμία περίπτωση να αποδείξει τη δήθεν μη στοιχειοθέτηση της εν λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

Επειδή, οι ως άνω ισχυρισμοί τέθηκαν στον έλεγχο με το με αρ.πρωτ.....-2020 γραπτό υπόμνημα και λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της από2020 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.

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

-Με το μεταφορικό έγγραφο / CMR με αριθμό2014 που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο δεν απέδειξε την φυσική μεταφορά των αγαθών καθώς:

- ✓ **δεν** είναι σφραγισμένο και υπογεγραμμένο από τον παραλήπτη,
- ✓ **δεν** υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι από τον παραλήπτη,
- ✓ **δεν** διευκρινίζεται η ακριβής διεύθυνση στην οποία παραδόθηκαν τα αγαθά,

-Με βάση το με αρ. πρωτ..... δελτίο ελέγχου VIES της Διεύθυνσης Ελέγχων, η Εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., δεν δήλωσε τις εν λόγω ενδοκοινοτικές συναλλαγές στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δεν συνεργάστηκε με την φορολογική αρχή της δεν υπέβαλε λογιστικά έγγραφα που απαιτούνται για την επιβεβαίωση και επαλήθευση των ανωτέρω ενδοκοινοτικών συναλλαγών της.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2859/2000, τις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999. (παρ. 2 περ. δ') απαραίτητη προϋπόθεση για την απαλλαγή φ.π.α., είναι η φυσική μεταφορά του αγαθού από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος.

-Περαιτέρω η προσφεύγουσα επιχείρησή δεν έδωσε σαφείς και ακριβείς πληροφορίες στον έλεγχο σχετικά με τις σχέσεις των εμπλεκόμενων μερών, όσον αφορά τον καταγωγής κ., ο οποίος έστειλε από τον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό το έμβασμα των 3.000,00€, με την επιχείρηση) στην οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο πώλησης της ελεγχόμενης συναλλαγής και για τη σχέση τουυπηκόου κ. τόσο με την Επιχείρηση (Α.Φ.Μ.), όσο και με την επιχείρηση, την οφειλή προς την οποία συμψήφισε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την απαίτηση του ποσού των 10.065,00€ από την Επιχείρηση (Α.Φ.Μ.)»

Επειδή, όλως επικουρικώς, ήταν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., με την αλλοδαπή, Εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/10/2014-31/12/2014, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013.

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

Συνεπώς, για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών προς την αναφερόμενη επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999, της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Κατά συνέπεια οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 13%.

Περαιτέρω, επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης σχετικά με τη μείωση του προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου από 10.068,10€ σε 8.381,73€, αλυσιτελώς προβάλλεται, διότι από την προσβαλλόμενη πράξη δεν προκύπτει μείωση του προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από-2020 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Για τους ανωτέρω λόγους η ενδικοφανής προσφυγή δεν γίνεται δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης « με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αρ.-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) Επί της με αρ.-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014.

φορολογικού έτους 2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	148.337,43	161.309,48	161.309,48	12.972,05
Σύνολο φορολογητέων εισροών	222.060,24	222.060,24	222.060,24	0,00

Σύνολο Φόρου εκροών	19.528,87	21.215,24	21.215,24	1.686,37
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	29.596,97	29.596,97	29.596,97	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	10.068,10	8.381,73	8.381,73	1.686,37
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.686,37	1.686,37	1.686,37
Πρόστιμο αρθ.58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		843,10	843,10	843,10
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.529,56	2.529,56	2.529,56
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.068,10	10.068,10	10.068,10	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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