



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1536

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

4.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».

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «.....» με διακριτή επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., με έδρα στον και με αντικείμενο εργασιών: χονδρικό εμπόριο προϊόντων καπνού κατά: α) της με αρ.//23/31-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013) β) της με αρ.55//31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, γ) της με αρ.//30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και δ) της με αρ.30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ.31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Οικ.έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους **16.255,83€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **1.892,43€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **16.671,98€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **34.820,24€**.

-Με την υπ' αρ.//31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντα φόρος ύψους **22.519,13€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **23.095,64€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **45.614,77€**.

-Με την υπ' αρ.**30-12-2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ.δ' και παρ.2 περ.γ' του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2015 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00€, επειδή** δεν προσκομίσθηκαν ύστερα από τη με αριθ. πρωτ/24-8-2015 **πρόσκληση**, τα Ζ (ζήτα) της φ.τ.μ των ημερησίων πωλήσεων ως εμφανίζονται οι λιανικές πωλήσεις ανά ημέρα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων -εξόδων ,συνολικής αξίας 699,18€.

-Με την υπ' αρ. **-12-2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2013 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **16.850,00€**. επειδή: **α)** δεν εξέδωσε στην χρήση 2013 δύο φορολογικά στοιχεία (2) Τ-ΔΑ, συνολικής αξίας χωρίς Φ.Π.Α 32.500€ το κάθε ένα κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4, 5, 6, και 9 του Ν. 4093/2012,παράγραφος Ε, υποπαράγραφος Ε 1 και επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης στ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συνολικού ύψους 65.000,00 ευρώ χ 25%= 16.250,00 ευρώ **β)** Δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, το εκδοθέν χωρίς αριθ.. /31-12-2013 τιμολόγιο αυτοπαράδοσης αξίας 44.106.00€ πλέον Φ.Π.Α 10.143,00€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4 παρ.16,17,18 του Ν.4093/12 Παρ.Ε1.ΚΦΑΣ , η παράλειψη αυτή επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις,του άρθρου 5 παρ. 1,2 περ. α, υποπερ. αβ ,παρ.8 περ. δ του νόμου 2523/97 ,σε συνδυασμό με την περίπτωση ζ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συνολικού ύψους 600,00 χ 1/3 =200,00 ευρώ, **γ)** Καταχώρησε εκπρόθεσμα στις 1-10-2013 στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων το εκδοθέν τιμ .../18-7-2013 ύψους 80,00€ και Φ.Π.Α 23,89€ κατά παράβαση των άρθρων 1,2,4παρ.16,17,18 του Ν.4093/12 Παρ.Ε1.ΚΦΑΣ , η παράλειψη αυτή επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις, του άρθρου 5 παρ. 1,2 περ. α, υποπερ. αβ ,παρ.6 του νόμου 2523/97 , σε συνδυασμό με την περίπτωση ζ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συνολικού ύψους 600,00 χ 1/3 =200,00 ευρώ και **δ)** δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, δαπάνη ύψους 340,00€ έκδοσης, κατά παράβαση των άρθρων 1,2,4παρ.16,17,18 του Ν.4093/12 Παρ.Ε1.ΚΦΑΣ , η παράλειψη αυτή επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις, του άρθρου 5 παρ. 1,2 περ. α, υποπερ. αβ παρ.8 περ. δ του νόμου 2523/97, σε συνδυασμό με τη περίπτωση ζ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συνολικού ύψους 600,00 χ 1/3 =200,00 ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., για τα έτη 2013 και 2015 για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των ν. 2238/1994, ν.4172/2013 , ν. 4174/ 2013, ν.4093/2012 και ν.2859/2000 και της ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αρ.18-08-2015 και02-07-2019 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. /12-12-2013 διαβιβαστικό έγγραφο της-ΕΛ.Υ.Τ με το οποίο στάλθηκε η από 09-12-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου με τις διαπιστώσεις ελέγχου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Από τον έλεγχο, εστάλη στον προσφεύγοντα α) η με αριθ. πρωτ 24-8-2015 **πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και φορολογικά στοιχεία του έτους.**

Ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ..... /24-8-2015 αποδεικτικό παράδοσης έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τις Μηνιαίες καταστάσεις εσόδων- εξόδων (σελίδες Ν μέχρι 50) και ένα στέλεχος (μπλοκ) τιμολόγιο -ΔΑ από Νο έως Νο 50.

Περαιτέρω από τον έλεγχο, εστάλησαν στον προσφεύγοντα τα με αρ. πρωτ..... /25-11-2019 και /25-11-2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φ.π.α., επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 έτους 2013 και προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 έτους 2015, με τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε και δεν κατέθεσε έγγραφες απόψεις ή αντιρρήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω και ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Με βάση την ως άνω πληροφοριακή έκθεση της ο έλεγχος διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρησή του προσφεύγοντα, με την επωνυμία «.» με Α.Φ.Μ., ύστερα από το αίτημα των Βουλγάρικων αρχών για αμοιβαία συνδρομή σχετικά με : α) τη τρέχουσα κατάστασή της, β) την έκδοση CMR στις 2-7-2013 για τα φορτηγά και επειδή η επιχείρηση του προσφεύγοντα αναφέρεται ως αποστολέας στις συνοδευτικές διεθνείς φορτωτικές (CMR) των ανωτέρω φορτηγών για την μεταφορά κενών τσιγάρων (χαρτί καπνού σε σχήμα κυλίνδρου με φίλτρο) και γ) την έκδοση σχετικών εμπορικών εγγράφων για την αποστολή κενών τσιγάρων.

Ειδικότερα **στην έκθεση ελέγχου** της ΕΛ.Υ.Τ **αναφέρονται τα κάτωθι:**

Σε εκτέλεση του αρ.πρωτ..... ΕΞ2013/19-07-2013 εγγράφου της 33ης Δ/σης του αιτήματος Αμοιβαίας Συνδρομής των Βουλγάρικων αρχών διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω επιχείρηση του προσφεύγοντα και διαπιστώθηκε ότι:

α. Η επιχείρηση δήλωσε έναρξη εργασιών την 4-12-2006 και υπέβαλε δήλωση μεταβολής εργασιών την /2013. Είναι ενεργή στο υπό κρίση έτος, τηρεί τα προβλεπόμενα από τον ΚΦΑΣ βιβλία -στοιχεία με κύρια δραστηριότητα <<Χονδρικό Εμπόριο Προϊόντων Καπνού>>

β..Δεν βρέθηκαν και δεν επιδείχθηκαν Διεθνείς Φορτωτικές (CMR) για τα φορτηγά .
..... και

γ. Δεν εκδόθηκαν εμπορικά έγγραφα (τιμολόγια -δελτία αποστολής) για την αποστολή κενών τσιγάρων (χαρτί καπνού σε κύλινδρο) κατά παράβαση του Κ.Φ.Α.Σ., Ν. 4093/2012 και δεν δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην με αρ. δηλ.....-10-2013 γ' τριμήνου περιοδικής δήλωσης φ.π.α. του έτους 2013 του Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α.

δ. Πραγματοποιήθηκαν στο έτος 2013 τρεις (3) λιανικές πωλήσεις συνολικής αξίας 699,18 ευρώ.

Από την επεξεργασία των συνολικά συλλεγμένων στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχ/ση δεν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις την 02-7-2013, ειδικότερα δεν εξέδωσε τιμολόγια ή άλλα φορτωτικά έγγραφα την 2-7-2013 για αποστολή στην Ρουμανία <<κενών τσιγάρων>>, ωστόσο ο επιτηδευματίας κ ισχυρίστηκε ότι την 02-7-2013 απέστειλε στην Ρουμανία κενά τσιγάρα με δύο φορτηγά αυτοκίνητα που έφεραν Βουλγάρικες πινακίδες, χωρίς να εκδώσει τιμολόγια αποστολής, φορτωτικές, αλλά υπό την κάλυψη προγενέστερων τιμολογίων εξαγωγής των εν λόγω εμπορευμάτων στην ΤΟΥΡΚΙΑ το 2010.

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πράγματι περιήλθε στην κυριότητα του προσφεύγοντα την 02-7-2013 εμπόρευμα κενών τσιγάρων με περιγραφή GIZEH SILVER 200 ER, ποσότητας 100.000 τεμαχίων, αξίας 65.000,00€, με δικαστική απόφαση των Τούρκικων δικαστηρίων, μετά από δέσμευση κατά την εξαγωγή τους στην Τουρκία το 2010.

Στην από 11/10/2013 έκθεση ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων την οποία συνυπέγραψαν οι ελεγκτές και ο προσφεύγων, δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ότι δεν διαθέτει στο αρχείο του αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς των εν λόγω εμπορευμάτων ποσότητας 100.000 τεμαχίων κενών τσιγάρων με περιγραφή GIZEH SILVER 200 ER αξίας 65.000,00 ευρώ διότι το έτος 2010, τα εμπορεύματα αυτά που προορίζονταν για πελάτη της στην ΤΟΥΡΚΙΑ, τον .
....., δεσμεύτηκαν από τις Τουρκικές Αρχές.

Συγκεκριμένα τα εμπορεύματα αυτά (κενά τσιγάρα) τα αγόρασε από την Ισπανία και Γερμανία τα έτη 2009 και 2010. Με την με αρ.....7-6-2010 διασάφηση εξαγωγής εξήγαγε στην Τουρκία (ποσότητα 50.000 τεμάχια κενών τσιγάρων με περιγραφή GIZEH SILVER 200ER και εκδόθηκε το με αρ./3-6-2010 τιμολόγιο (invoice) αξίας 32.500,00 ευρώ στον πελάτη της στην Η υπόλοιπη ποσότητα των 50.000 τεμαχίων κενών τσιγάρων με περιγραφή GIZEH SILVER 200 ER εξήχθη στην Τουρκία με την με αρ...../30-12-2010 διασάφηση εξαγωγής και εκδόθηκε το με αρ...../30-12-2010 τιμολόγιο (invoice) αξίας 32.500,00 ευρώ στον πελάτη της στην Ωστόσο από λάθος του εκτελωνιστή δηλώθηκε ως χώρα εξαγωγής η Τουρκία και όχι η Συρία. Αιφνιδίως του έγινε γνωστό ότι για το συγκεκριμένο είδος (κενά τσιγάρα) απαγορευόταν η εξαγωγή στην Τουρκία. Ως εκ τούτου δεσμεύτηκαν από τις Τουρκικές Αρχές και οι δύο εξαγωγές. Ακολούθησαν δικαστικές διαδικασίες και με απόφαση των δικαστηρίων της Τουρκίας τα εν λόγω εμπορεύματα απελευθερώνονται με δικαιούχο τον προσφεύγοντα.

Στις 02-7-2013 επιστρέφουν στην Ελλάδα με Τούρκικα φορτηγά με αρ. .
..... μέσω του Τελωνείου Κήπων,
όπως αναγράφεται στο πίσω μέρος των διασαφήσεων. Στη συνέχεια λόγω του μεγέθους της
καταστροφής που υπέστησαν τα εμπορεύματα (για μεγάλο χρονικό διάστημα παρέμειναν σε
αποθήκες με ακατάλληλες συνθήκες, με υγρασία) μεταφορτώθηκαν σε φορτηγά αυτοκίνητα με
Βουλγάρικες πινακίδες και απεστάλησαν στη Ρουμανία, όπου πουλήθηκαν σε Ρουμάνο
επιχειρηματία.

Για την συναλλαγή αυτή δεν εκδόθηκαν νέα τιμολόγια αλλά με τα ίδια τιμολόγια (τα με αρ.
..../3-6-2010 και/30-12-2010) που εκδόθηκαν το 2010, για τον Τούρκο πελάτη .
..... πουλήθηκαν τα εμπορεύματα στη Ρουμανία στις 02-7-2013.

Ωστόσο επειδή δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ήτοι: πιστωτικά τιμολόγια, τιμολόγια -
δελτία αποστολής, φορτωτικές δεν επιβεβαιώνεται η ενδοκοινοτική παράδοση στη Ρουμανία.

Κατόπιν των ανωτέρω και ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Δ.Ο.Υ. .
..... αφού έλαβε υπόψη και την **έκθεση ελέγχου** της ΕΛ.Υ.Τ .
....., διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

A) Κ.Φ.Α.Σ./Κ.Φ.Δ.

1) Δεν προσκομίσθηκαν ύστερα από τη με αριθ. πρωτ24-8-2015
πρόσκληση, τα Ζ (ζήτα) της φ.τ.μ των ημερησίων πωλήσεων ως εμφανίζονται οι λιανικές πωλήσεις
ανά ημέρα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων -εξόδων ,συνολικής αξίας 699,18€, κατά παράβαση των
άρθρων 1 παρ.1, 2 παρ.1,και άρθρο 9 παρ.3,5 του Ν.4093/12 και επισύρουν πρόστιμο του άρθρου
54 ν.4174/2013 παρ.1 περ. δ, σε συνδυασμό παρ.2 περ. γ.

2) α) Δεν εκδόθηκαν στην χρήση 2013 δύο φορολογικά στοιχεία (2) Τ-ΔΑ, συνολικής αξίας
χωρίς Φ.Π.Α 65.000,00€ (32.500€ το κάθε ένα), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4, 5, 6, και 9
του Ν. 4093/2012 και επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης στ της
παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, **β)** Δεν καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-
εξόδων, το εκδοθέν χωρίς αριθ.. /31-12-2013 τιμολόγιο αυτοπαράδοσης αξίας 44.106.00€ πλέον
Φ.Π.Α 10.143,00€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 ,4 παρ.16, 17, 18 του Ν.4093/12 (.ΚΦΑΣ), η
παράλειψη αυτή επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 περ. α,
υποπερ. αβ ,παρ.8 περ. δ του νόμου 2523/97, σε συνδυασμό με την περίπτωση ζ της παρ.3 του
άρθρου 7 του ν.4337/2015, **γ)** καταχωρήθηκε εκπρόθεσμα στις 1-10-2013 στο τηρούμενο βιβλίο
εσόδων- εξόδων το εκδοθέν τιμ 22/18-7-2013 ύψους 80,00€ και Φ.Π.Α 23,89€ κατά παράβαση
των άρθρων 1, 2, 4 παρ.16, 17, 18 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) , η παράλειψη αυτή επισύρει κυρώσεις
σύμφωνα με τις διατάξεις, του άρθρου 5 παρ. 1, 2 περ. α, υποπερ. αβ ,παρ.6 του νόμου 2523/97 ,
σε συνδυασμό με την περίπτωση ζ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και **δ)** Δεν
καταχωρήθηκε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, δαπάνη ύψους 340,00€ έκδοσης .
..... Α.Ε Α.Φ.Μ κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4

παρ.16, 17, 18 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), η παράλειψη αυτή επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις, του άρθρου 5 παρ. 1, 2 περ. α, υποπερ. αβ παρ.8 περ. δ' του νόμου 2523/97, σε συνδυασμό με τη περίπτωση ζ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

2) Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων για την ατομική του επιχείρηση υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την με αρ.δήλωση27-3-2014 αρχική εκκαθαριστική δήλωση φ.π.α. και την με αρ./04-09-2015 τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2013 με πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση φόρου ποσό ύψους 1.640,97 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.2859/2000, τον με αρ...../19-12-2013 ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing) για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε συνολικού ύψους 9.636,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Επειδή, για τις εν λόγω ενδοκοινοτικές πωλήσεις στη Ρουμανία στις 02-7-2013, συνολικής αξίας 65.000,00 ευρώ, 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 και δεν προκύπτει ο τελικός παραλήπτης, καθώς δεν επεδείχθησαν φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), φορτωτικά έγγραφα (CMR), δεν δηλώθηκαν στην εκκαθαριστική δήλωση φ.π.α. και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing) ενδοκοινοτικών παραδόσεων έτους 2013. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας 65.000,00 ευρώ, κρίθηκαν από τον έλεγχο, ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνονται με φ.π.α. 23%, ύψους 14.950,00 ευρώ.

Περαιτέρω από τον έλεγχο μειώνεται το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου, στο ποσό των 2.777,69 ευρώ, λόγω παραγραφής του δικαιώματος έκπτωσης φόρου πέραν των τριών ετών (πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης ύψους: 11.987,79 ευρώ μείον πιστωτικό φ.π.α που παραγράφεται ύψους : 9.210,10 ευρώ).

3)ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/1994.

Ακαθάριστα Έσοδα

α) Από λιανική πώληση εμπορευμάτων	699,18 €
β) Από χονδρική πώληση εμπορευμάτων	9.823,00 €
δ) Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	65.000,00 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων έτους 2013 (βάσει ελέγχου)	75.522,18 €

Ακολουθώντας τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/94.

Καθαρά κέρδη / Ζημίες	-1.919,80€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	65.000,00€
<u>Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου</u>	<u>63.080,20€</u>

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις η Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για το έτος 2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

-1.Περί Παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις για το έτος 2013, εφόσον παρήλθε η 31^η/12/2019 λόγω (α) λόγω του κανόνα της 5ετούς παραγραφής (β) Μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων.

2. Περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων από τη Δ.Ο.Υ.....
Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων επικαλείται την υπ' αριθ. 1849/2000 απόφαση του ΣτΕ και το Πρωτόκολλο Παραλαβής της Βουλγάρικης εταιρίας «.....», νομίμως μεταφρασμένο και ότι εσφαλμένως ο έλεγχος, υπέλαβε ότι η εν λόγω συναλλαγή ήταν νέα και, συνεπώς, οι φορολογητέες εκροές θα πρέπει να περιληφθούν στην φορολογητέα αξία.

Παράλληλα, ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (25-02-2020)στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει**

εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (25-02-2020) στον προσφεύγοντα των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και

ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του απορρίπτεται.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί Παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις για το έτος 2013, εφόσον παρήλθε η 31^η/12/2019 λόγω (α) λόγω του κανόνα της 5ετούς παραγραφής και (β) Μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν επιβολή φόρου εισοδήματος, φ.π.α. και πρόστιμα ΚΦΑΣ/Κ.Φ.Δ. στη χρήση 2013, εκδόθηκαν στις 31-12-2019 και επιδόθηκαν νόμιμα στις 25-02-2020, ημέρα Τρίτη και ώρα 14.20 μ.μ. στον ίδιο τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. του Ν. 4174/2013 και συντάχθηκαν εκθέσεις επίδοσης. Ωστόσο, κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013, η έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου και πράξεων επιβολής προστίμου διακόπτει την παραγραφή. Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων επικαλείται την υπ' αριθ. 1849/2000 απόφαση του ΣτΕ και το Πρωτόκολλο Παραλαβής της Βουλγάρικης εταιρίας «.....», νομίμως μεταφρασμένο και ότι εσφαλμένως ο έλεγχος, υπέλαβε ότι η εν λόγω συναλλαγή ήταν νέα και, συνεπώς, οι φορολογητέες εκροές θα πρέπει να περιληφθούν στην φορολογητέα αξία.

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 τα οριζόμενα του άρθρου 5 του ν.4093/2012 Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών: **α)** σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν

εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας. Ακόμα επιτρέπεται **αγαθά προς επιστροφή** να αποσταλούν σε νέο αγοραστή κατ'εντολή του προμηθευτή με πλήρη περιγραφή του γεγονότος αυτού στο σκοπό διακίνησης.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 6 **1. Για την πώληση αγαθών** για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου **και την παροχή υπηρεσιών** από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, **εκδίδεται τιμολόγιο**, τουλάχιστον διπλότυπο. **Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου** από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα..... **9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται** η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, «(3)η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής» **Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:** α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό. **Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α.**, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. **Ενδοκοινοτική παράδοση - πώληση αγαθών προς κοινοτική επιχείρηση.** Στα τιμολόγια αναγράφεται: «Απαλλάσσεται από ΦΠΑ, άρθρο 28 Κώδικα ΦΠΑ». Οι διατάξεις των παρ. 14 και 15 του άρθρου 6 ορίζουν το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων. Γενικά σημειώνουμε ότι ο χρόνος έκδοσης των στοιχείων έχει ιδιαίτερη βαρύτητα, γιατί ταυτίζεται με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις επιμέρους φορολογίες. Συγκεκριμένα: **Το τιμολόγιο εκδίδεται** κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. **Ειδικά για ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, του άρθρου 28 παρ. 1 ΦΠΑ**, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. **Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο** εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 §1 του ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των γενικών εξόδων διαχείρισης.

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.

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

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

Παρ.4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, "β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων." γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον

προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, (στ) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19). »

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν. 1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

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

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

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

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

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

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

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

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

.....

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

.....

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο 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 άφιξη του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

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

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

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

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

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

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και

ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

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

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

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

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση 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

δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

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

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

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

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 διασυνοριακή 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 ελέγχουν 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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο

εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 172 του Ν.2717/1999 «Ξενόγλωσσα» ορίζεται ότι: «1 Όλα τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα υποβάλλονται μαζί με μετάφραση, η οποία πρέπει να είναι επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο. Το δικαστήριο μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να διατάξει μετάφραση από ειδικό μεταφραστή.

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

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων οι από 24/12/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι ο προσφεύγων :

- **δεν** προσκόμισε μεταφορικά έγγραφα / CMR που να αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών.
- **Δεν** υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι.
- **Δεν** υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε την μεταφορά των αγαθών.
- **Δεν** υπάρχουν δεδομένα για τις διευθύνσεις στις οποίες παραδόθηκαν τα αγαθά.
- **Δεν** υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά.
- **Δεν** υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν στην Ρουμάνικη επιχείρηση καθώς η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά για την πώληση των αγαθών.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται το πρωτόκολλο Παραλαβής της Βουλγάρικης Εταιρίας «LTD» μεταφρασμένο στα Ελληνικά από την ορκωτή μεταφράστρια «...Το παρόν πρωτόκολλο ετοιμάστηκε και υπογράφηκε από τα πρόσωπα με τα καταγεγραμμένα ονόματα και επώνυμο σχετικά με αυτό ότι με εντολή Νs από 19.04.2013 παρμένο από την Περιφερειακή Διεύθυνση είχε

ζητήσει να εκπληρωθεί εκκαθάριση μέσων πουλήματος με στόχο να εκπληρωθεί ξανά εξαγωγή σύμφωνα με άρθρο 17 από τον Κώδικα Εκκαθάρισης των εμπορευμάτων, για τα οποία εκτελέστηκε Έγγραφο για διαπίστωση και εκπλήρωση με αριθ. 2013/32 από 29.04.2013 και έστειλαν στην Διεύθυνση Εκκαθάρισης και για τα οποία έχει Απόφαση για επιστροφή πίσω από 27.10.2011 και Ns και από 27.01.2012 και Ns του Ανώτατου Ποινικού Δικαστηρίουκαι τα οποία εμπορεύματα έχουν παραλάβει σε προθεσμία από το υπεύθυνο πρόσωπο και επειδή αυτό, που σύμφωνα με το άρθρο 17 από τον Κώδικα Εκκαθάρισης εκ μέρους του υπεύθυνου προσώπου έχουν ζητήσει να εκπληρωθεί πώληση με στόχο ξανά να να εκπληρωθεί εξαγωγή των εμπορευμάτων, τα οποία παρουσιάζει 900 Stack διηθητικό χαρτί τσιγάρα, εγγεγραμμένα στο Έγγραφο για διαπίστωση και εκπλήρωση με Ns από 29.04.2013 της Διεύθυνσης μας . Φανερό είναι , ότι με την απόδειξη με Ns0 έχουν καταβάλλει το ποσό από 895 τουρκικές λίρες - 1% από CIF αξίας, σχετικά με την Εντολή με Ns από 14.06.2013 της Διεύθυνσης μας και τα λεγόμενα εμπορεύματα από 900 Stack διηθητικό χαρτί τσιγάρα έχουν επιστρέφει στον δικηγόρο του ξένου και του ιδιοκτήτη της εταιρίας δικηγόρος (Διεύθυνση Εφορία Φορών -Μπακιρκοι (Bakirkoy)), ο όποιος στις 06.06.2013 έτος μέσων εγγράφου από Εμπορικό Μητρώο και φορολογική δήλωση απόδειξε , ότι είναι ιδιοκτήτης. Σύμφωνα με Πληρεξούσιο με Ns από 08.02.2013 έχει καθορίσει διαδικασία και εν βάση αίτηση από 26.06.2013 έτος, πραγματοποιήθηκε εγγραφή με βίντεο κάμερα μεταφέροντας το μεταφορικό μέσο με Ns απελάθηκε σε ελεύθερη ζώνη υπό την εποπτεία της Επιτροπής, που δημιουργήθηκε από την Διεύθυνση μας και εκτελώντας εγγραφή με βίντεο κάμερα και πολλαπλασιάζονται CD μέσα μαζικής ενημέρωσης έχει τοποθετηθεί σφραγίδα για ασφάλεια με Ns».

Επί πλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχουν φορολογηθεί οι εν λόγω συναλλαγές, οι οποίες αποτυπώνονται στο έντυπο Ε3 στην συγκεντρωτική κατάσταση του έτους 2010, συνεπώς δεν υπέπεσε σε ουδεμία παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς τα εκδοθέντα στοιχεία προϋπήρχαν της συναλλαγής ήδη από το έτος 2010 γεγονός που δεν απαγορεύεται από καμία διάταξη νόμου. Στη χειρίστη περίπτωση, θα μπορούσε να καταλογιστεί η παράβαση της έκδοσης τιμολογίων σε λάθος αντισυμβαλλόμενο για το έτος 2010, ήτοι μια τυπική παράβαση.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επιβεβαίωση της συναλλαγής αυτής κάνει επίκληση του πρωτοκόλλου παραλαβής των εμπορευμάτων από την Βουλγάρικη Εταιρία, «. LTD» χωρίς όμως να αποτυπώνεται η ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου παραλαβής, ώστε να προκύπτει ο ακριβής χρόνος παραλαβής, δεν προκύπτει επίσης εάν έγινε από τον προσφεύγοντα έλεγχος επαλήθευσης των στοιχείων της εν λόγω Βουλγάρικης εταιρίας, όπως: τον Α.Φ.Μ. της εταιρίας, εάν είναι υποκείμενος στο φόρο, εάν δηλώθηκε στο V.I.E.S., εάν εκδόθηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόδων μεταφοράς, ώστε να προκύπτει η φυσική

μεταφορά των εν λόγω εμπορευμάτων καθώς επίσης και του εντύπου το Ε3 με τα οικονομικά δεδομένα του έτους 2010 τα οποία σε κάθε περίπτωση δεν αφορούν τα οικονομικά δεδομένα του υπό κρίση έτους 2013, λόγω αυτοτέλειας των χρήσεων..

Επειδή, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου ή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων (ήτοι, πιστωτικό τιμολόγιο λόγω επιστροφής των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τιμολόγια (invoice) φορτωτικά έγγραφα (CMR), πληρωμές, έλεγχος επαλήθευσης στοιχείων του αγοραστή όπως: εάν είναι υποκείμενος στο φόρο και εάν έγινε εγγραφή στο V.I.E.S για την ενδοκοινοτική παράδοση.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα της ΠΟΛ1201/Α0014/29-10-99, για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον προσφεύγοντα, Έλληνα πωλητή των αγαθών, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά 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 10^α παρ.2 του Ν.1642/1986(άρθρο 11 του Ν. 2859/2000) Γ) η εγγραφή ,τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή ,στο σύστημα VIES και Δ) τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος .

Επειδή, δεν εκδόθηκαν εμπορικά έγγραφα (τιμολόγια -δελτία αποστολής) για την πώληση κενών τσιγάρων (χαρτί καπνού σε κύλινδρο) στη Ρουμανία κατά παράβαση του Κ.Φ.Α.Σ., Ν. 4093/2012 και δεν δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην με αρ. δηλ...../29-10-2013 περιοδικής δήλωσης φ.π.α. - γ' τριμήνου του Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α του έτους 2013, ούτε υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας παραδόσεων (listing) με δηλωμένα την εν λόγω παράδοση, καθώς με την καταχώρηση της αξίας των παραδόσεων αυτών, αφενός ο υποκείμενος δικαιούται έκπτωση ή επιστροφή φόρου και αφετέρου τα δηλούμενα στοιχεία σε εθνικό επίπεδο διασταυρώνονται με στοιχεία που συλλέγονται σε κοινοτικό επίπεδο και έτσι καθίστανται εφικτός ο διακρατικός φορολογικός έλεγχος σε επίπεδο ευρωπαϊκής ένωσης.

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

Επειδή, ο προσφεύγων εσφαλμένα ισχυρίζεται οι εν λόγω συναλλαγές καλύφθηκαν από την έκδοση προγενέστερων τιμολογίων εξαγωγής στην Τουρκία το 2010, και δεν αποδεικνύεται η

πραγματοποίηση αυτών καθώς και η παράδοση με παραλήπτη τον πελάτη στην Ρουμανία κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και επαρκή.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι μετακινήσεις των αγαθών από την Ελλάδα προς το εξωτερικό έχουν πραγματοποιηθεί, ούτε ότι το σύνολο των συναλλαγών(TIM) έχουν εξοφληθεί.

Ως εκ τούτου, για τις παραπάνω συναλλαγές, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών στην Ρουμανία 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. για τις παραδόσεις αυτές. Πέραν τούτου δεν προκύπτει τα συγκεκριμένα είδη να υφίστανται αδιάθετα στις εγκαταστάσεις του ή αλλού.

Βάσει των ανωτέρω, καθότι δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000 ως τόπος παράδοσης των αγαθών της ελεγχόμενης εταιρείας θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000, το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα), καθότι κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (την 02-7-2013, ημερομηνία που επιστρέφουν στην Ελλάδα με Τούρκικα φορτηγά με αρ. μέσω του Τελωνείου Κήπων) τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτει πως η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν πληροί τις προϋποθέσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999, της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και έκδοσης Τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α., καθότι δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων της ΠΟΛ. 1201/1999, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του ΦΠΑ, συνεπώς τόπος παράδοσης θεωρείται η Ελλάδα. Κατά συνέπεια οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 23%.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αριθ. 1849/2000 απόφαση του ΣτΕ «..... Ειδικότερα, καθ' όσον αφορά τον διακινηθέντα με το υπ' αριθ. 1535/16.6.1978 δελτίο αποστολής ατμολέβητα, απέρριψε ως αβάσιμο τον περί μη εκδόσεως τιμολογίου πωλήσεως ισχυρισμό της φορολογικής αρχής αφού δέχθηκε ότι είχαν εκδοθεί σε προγενέστερο χρόνο το υπ' αριθμ. 574/22.6.1977 τιμολόγιο πωλήσεως καθώς και το υπ' αριθ. 359/25.5.1997 δελτίο παραγγελίας με την αυτήν ακριβώς περιγραφή του αγαθού και την ίδια αξία και ότι η προηγούμενη του δελτίου αποστολής έκδοση τιμολογίου πωλήσεως εξηγείται από την φύση των παραγομένων από την αναιρεσίβλητη προϊόντων ως κεφαλαιουχικών αγαθών για τα οποία οι επιχειρήσεις που τα αγοράζουν ζητούν ενίοτε την έκδοση τιμολογίου πωλήσεως πριν ολοκληρωθεί η διαδικασία κατασκευής τους. Η κρίση αυτή του διοικητικού εφετείου ότι για την συγκεκριμένη πώληση είχε

εκδοθεί τιμολόγιο και ότι μόνη η έκδοση του τιμολογίου πριν την κατασκευή και την παράδοση του ατμολέβητος στον αγοραστή δεν αποτελούσε λόγο απορρίψεως των βιβλίων και στοιχείων της αναιρεσίβλητης εταιρείας είναι επαρκώς αιτιολογημένη με τα παρατιθέμενα στην προσβαλλομένη απόφαση ως άνω στοιχεία και ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και απορριπτέος, ο λόγος δε αναιρέσεως με τον οποίο προβάλλεται ότι το εν λόγω τιμολόγιο αφορούσε άλλη πώληση από εκείνη για την οποία εκδόθηκε το δελτίο αποστολής πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος διότι πλήσσει ευθέως την ανέλεγκτη κατ' αναίρεση περί των πραγμάτων εκτίμηση του δικαστηρίου της ουσίας. Ο λόγος, εξ άλλου, αναιρέσεως ότι το διοικητικό εφετείο δεν έλαβε υπ' όψιν ότι κατά νόμον το τιμολόγιο πωλήσεως εκδίδεται με την παράδοση των αγαθών δεν πλήσσει την αιτιολογία της κρίσεως του διοικητικού εφετείου ότι η προηγηθείσα, στην προκειμένη περίπτωση, της παραδόσεως του πωληθέντος ατμολέβητος έκδοση του τιμολογίου δεν αποτελούσε λόγο απορρίψεως των βιβλίων και στοιχείων και, επομένως, είναι και αυτός απορριπτέος....».

Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντα αλυσιτελώς προβάλλεται, επειδή με την ανωτέρω ΣτΕ κρίθηκε διαφορετική περίπτωση σε σχέση με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, διότι αφορά την έκδοση του υπ' αριθμ. 574/22.6.1977 τιμολογίου πωλήσεως πριν από την έκδοση του υπ' αρ. 1535/16.6.1978 δελτίου αποστολής, με την αυτήν ακριβώς περιγραφή του αγαθού και την ίδια αξία.

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

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις από 24-12-2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. οι οποίες περιλαμβάνουν **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό των φόρων**. επί των οποίων βασίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, κατά τούτο δε αυτές (οι προσβαλλόμενες πράξεις) καλύπτουν απόλυτα την απαίτηση των ισχυουσών διατάξεων της φορολογικής διαδικασίας για ειδική, πλήρη και εμπεριστατωμένη αιτιολογία των εκδιδόμενων από τη Φορολογική Διοίκηση πράξεων (προπαρατεθείσες διατάξεις άρθρων 64 και 28 παρ. 2 εδ. γ' ν. 4174/2013), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί, ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος..... με **ΑΦΜ:**....., και την επικύρωση : α) της με αρ.-**12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013), β) της με αρ.-**12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, γ) της με αρ.-**12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και δ) της με αρ.-**12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

-α) Η με αρ.//**23/31-12-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013).

Οικ.Έτος 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	16.255,83	16.255,83
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	16.671,98	16.671,98
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.892,43	1.892,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		34.820,24

β) της με αρ.//**31-12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013.

Έτος 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	22.519,13	22.519,13
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	23.095,64	23.095,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		45.614,77

γ) της με αρ.//**30-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Έτος 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ
-----------	---------------	-------

		ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο αρθ.54 του ν.4174/2013	250,00	250,00

δ) της με αρ.**/30-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2013

Έτος 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Α)Πρόστιμο αρθ.7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015	16.250,00 (65.000,00x25%)	16.250,00 (65.000,00x25%)
Β)Πρόστιμο αρθ7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015	200,00 (600,00x1/3)	200,00 (600,00x1/3)
Γ)Πρόστιμο αρθ7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015	200,00 (600,00x1/3)	200,00 (600,00x1/3)
Δ)Πρόστιμο αρθ7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015	200,00 (600,00x1/3)	200,00 (600,00x1/3)
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	16.850,00	16.850,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξη**

**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.