



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1939

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τis διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω οριστική πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 113.935,29€, πλέον πρόστιμο άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 56.967,65€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 170.902,94€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ), με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω αρμοδιότητας, ο φάκελος της με αριθμό υπόθεσης της Γ Υπ/νσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που εκ παραδρομής απεστάλη στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσ/νίκης. Ο φάκελος περιελάμβανε την από πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000), με τα συνημμένα σ' αυτήν έγγραφα, μεταξύ των οποίων και η υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης με τα αναφερόμενα σε αυτή κατασχεθέντα στοιχεία. (Αιτία ελέγχου για την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απετέλεσε το υπ' αριθ.

πληροφοριακό δελτίο και το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. έγγραφο του Τμήματος Α΄ της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.)

Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει της οποίας δεν πραγματοποιήθηκαν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις παρά μόνο η αξιοποίηση των διαπιστώσεων της από πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με τον έλεγχο, από την αντιπαραβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών συναλλαγών που υπέβαλε ο προσφεύγων, με τις δηλώσεις των αντισυμβαλλομένων (όλες οι συναλλαγές αφορούσαν μόνο στην Ιταλία), οι οποίες ανακτήθηκαν από το Πληροφοριακό Σύστημα Ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

ΠΙΝΑΚΑΣ 15: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ (σελ. 22,23 έκθ. ελέγχου)			
Φορολ. έτος 2017	Πλήθος τιμολογίων	Καθαρή αξία	Μη αναγνωρισθείς Φ.Π.Α. εισροών
1 ^ο τρίμηνο	4	39.970,60€	9.592,94€
2 ^ο τρίμηνο	14	139.441,00€	33.465,84€
3 ^ο τρίμηνο	3	28.600,00€	6.864,00€
4 ^ο τρίμηνο	5	96.570,00€	23.176,80€
ΣΥΝΟΛΟ	26	304.581,60€	73.099,58€
ΠΙΝΑΚΑΣ 16: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ			
Φορολ. έτος 2017	Πλήθος τιμολογίων	Καθαρή αξία	Καταλογισθείς Φ.Π.Α.
1 ^ο τρίμηνο	48	31.958,20€	7.669,97€
2 ^ο τρίμηνο	83	45.759,60€	10.982,30€
3 ^ο τρίμηνο	54	29.954,50€	7.189,08€
4 ^ο τρίμηνο	82	62.476,50€	14.994,36€
ΣΥΝΟΛΟ	267	170.148,80€	40.835,71€

Ο προσφεύγων δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από: α) την ιταλική επιχείρηση καθαρής αξίας 245.711,60€, ενώ από την ιταλική δηλώθηκαν μόνο 1.576,00€.

και β) την ιταλική επιχείρηση καθαρής αξίας 58.870,00€ ενώ από την ιταλική δηλώθηκαν μόνο 29.570,00€

Όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην Ιταλία, προσκόμισε συνοδευτικά έγγραφα για την μεταφορά εμπορευμάτων για τις 60 από τις 327 περιπτώσεις.

Ο έλεγχος εξετάζοντας τα έγγραφα της με αριθ. υπόθεσης της Γ' Υπ/νσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σε συνάρτηση με την πληροφοριακή της έκθεση, προέβη σε αναμόρφωση του Φ.Π.Α. εισροών και εκροών των αρχικά υποβληθέντων, από τον προσφεύγοντα, περιοδικών δηλώσεων, του φορολογικού έτος 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Πράγματι κλήθηκε με το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου να εκθέσει τις απόψεις του, αλλά μόνο τυπικά, καθώς αυτές δεν λήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, αφού είχε προαποφασιστεί ο καταλογισμός του Φ.Π.Α..
- Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης. – Η Διοίκηση θεμελιώνει το πόρισμά της σε τυπικές πλημμέλειες, όπως ότι στις φορτωτικές CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός τιμολογίου αλλά ο αριθμός κιβωτίων, κάτι που δεν αποτελεί υποχρέωση για την φορτωτική εταιρεία.
- Από το σύνολο των παραστατικών που έχει προσκομίσει, προκύπτει αναμφίβολα ότι τα εμπορεύματα εξήλθαν της ελληνικής επικράτειας .
- Είναι όλως αδιάφορος ο τελικός προορισμός και ο τόπος που πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι κρίσιμο στοιχείο είναι η μεταφορά του εμπορεύματος από το ένα κράτος σε άλλο Κ.Μ. της Ε.Ε..
- Δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η μέσω τραπεζικού συστήματος εξόφληση των τιμολογίων, όπως προβλέπεται. Δεν υφίσταται καμία υπόνοια της φορολογικής αρχής ότι οι επίμαχες ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι εικονικές.
- Παράβαση θεμελιωδών αρχών, ήτοι της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας. Αυθαίρετος, παράνομος και υπέρογκος ο καταλογισμός του Φ.Π.Α..

- Ελλιπής και πλημμελής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου, καθώς πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, επί της ουσίας, παραβιάστηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ήτοι του δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και στο οποίο ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα απόψεων, προσκομίζοντας παράλληλα και σχετικές φορτωτικές (CMR) προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

Επειδή, οι απόψεις του λήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, εξετάζοντάς τες, πλην όμως δεν έγιναν δεκτές, καθώς οι συνημμένες φορτωτικές της εταιρίας δεν απέδειξαν τους ισχυρισμούς του περί φυσικής μεταφοράς των πωληθέντων εμπορευμάτων στους πελάτες του στην Ιταλία, για του εξής λόγους:

α) Ως αποστολέας των εμπορευμάτων αναφέρεται: (και όχι η φορολογική επωνυμία της ατομικής επιχείρησης του), που με βάσει τα στοιχεία του τμήματος Μητρώου στην εφαρμογή ELENXIS, δεν προκύπτει σχέση με τον προσφεύγοντα.

β) Ως διεύθυνση αποστολής αναφέρεται η οδός, η οποία με βάση τα στοιχεία Μητρώου της εφαρμογής ELENXIS, δεν δηλώθηκε ποτέ ως διεύθυνση στην οποία δραστηριοποιήθηκε ο προσφεύγων.

γ) Η έκδοση των φορτωτικών από την μεταφορική εταιρία γίνεται με μηχανογραφικό τρόπο και δεν γίνεται καμία αναφορά σ' αυτές ο αριθμός των τιμολογίων πώλησης, εκδόσεως του προσφεύγοντα. Η αναφορά των υπό κρίση τιμολογίων στις φορτωτικές που προσκομίστηκαν γίνεται εκ των υστέρων με χειρόγραφο τρόπο. Σύμφωνα δε με την έκθεση ελέγχου επιφυλάχθηκε για την προσκόμιση συμπληρωματικών εγγράφων, τα οποία δεν προσκόμισε.

ε) Υπάρχει χρονική απόκλιση μεταξύ της έκδοσης των τιμολογίων πώλησης και της έκδοσης της φορτωτικής από την μεταφορική εταιρία, η οποία σε κάποιες περιπτώσεις φθάνει έως και δεκαέξι ημερολογιακές ημέρες χωρίς να δίνεται καμία πληροφορία για τον χώρο παραμονής των εμπορευμάτων έως και την ημερομηνία έκδοσης της φορτωτικής.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν φρόντισε με επιμέλεια για την έκδοση των δικαιολογητικών που απαιτούνται σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999, ορθώς δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του περί πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης είναι αβάσιμοι και προβάλλονται αλυσιτελώς, δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Διοίκηση θεμελιώνει το πόρισμά της σε τυπικές πλημμέλειες, όπως, ότι στις φορτωτικές CMR δεν αναγράφεται ο αριθμός τιμολογίου αλλά ο αριθμός κιβωτίων, ότι είναι αδιάφορος ο τελικός προορισμός και ο τόπος που πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση των εμπορευμάτων, και ότι δεν έλαβε υπόψη της τη μέσω τραπεζικού συστήματος εξόφληση των τιμολογίων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 30 του ν. 2859/2000 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 32 του ν. 2859/2000 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, ορίζεται ότι:

«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 σε 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.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1209/1999, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος. (ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 023189/128/1225/0014/ ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ):

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών σας γνωρίζουμε τα εξής:

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

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

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

εγκατάστασής του.

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

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

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

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

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

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

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. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας.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, ουσιαστική προϋπόθεση: α) για απαλλαχθεί από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο σε άλλο κράτος μέλος και β) για να εκπέσει, το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν, είναι η απόδειξη ότι έλαβε χώρα η φυσική μεταφορά των αγαθών.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/1999, διευκρινίζεται ποια στοιχεία απαιτούνται για ν' αποδειχθεί ότι πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Ένα από αυτά είναι η φορτωτική, το (CMR) κ.α., το οποίο θα πρέπει να περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,

β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα,

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,

ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,

στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

Επειδή, επίσης, θα πρέπει να υπάρχει βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο.

Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

Επειδή, οι παραλείψεις στα προσκομισθέντα στον έλεγχο CMR, σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τους Ιταλούς προμηθευτές:, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις σελ. 10 έως 13 της έκθεσης ελέγχου, δεν είναι τυπικές, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων αλλά ουσιαστικές, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των προϊόντων.

Επειδή, όσον αφορά στην εξόφληση των τιμολογίων που ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αυτή δεν είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των προϊόντων. Αν αποδεικνυόταν η φυσική μεταφορά των αγαθών, η εξόφληση ή μη των τιμολογίων δεν θα επιδρούσε στο πραγματικό γεγονός.

Συνεπώς, αφού δεν τεκμηριώνεται η μεταφορά των αγαθών, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ο προσφεύγων, σχετικά με τα συνοδευτικά έγγραφα για τη μεταφορά των αγαθών που περιγράφονται στα Τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προσκόμισε μόνο τα 60 εκ των συνολικά 327 περιπτώσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Σημειώνεται μάλιστα, ότι σε μία από τις 60 περιπτώσεις αυτές και συγκεκριμένα στο υπ' αρ. Τιμολόγιο, η επιχείρηση προσκόμισε ως συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς το υπ' αρ., στο οποίο ωστόσο δεν αναφέρεται το συγκεκριμένο Τιμολόγιο ως συνοδευτικό Παραστατικό των μεταφερόμενων εμπορευμάτων, και συνεπώς δεν προκύπτει συσχέτιση του εν λόγω τιμολογίου με κάποιο συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης για τη μεταφορά των αγαθών. Συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για τα υπόλοιπα εκτός των 59 τιμολογίων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επειδή, με την παρ. 7 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζεται, ότι:

«7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι ελλιπής και πλημμελής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης βασίστηκε στην από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου, η οποία και αποτελεί την αιτιολογία της, καθώς αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή της. Στην έκθεση ελέγχου επίσης, αναφέρονται σαφώς, ειδικώς και επαρκώς όλα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται και η υπαγωγή αυτών στους κανόνες δικαίου. Αναπόσπαστο δε τμήμα αυτής αποτελεί και η από πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 65 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., αναπόσπαστο τμήμα της οποίας αποτελεί και η από πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του» και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσ/σμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση– καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης.

Φορολογική περίοδος 01/01 – 31/12/2017	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	976.396,29€	1.146.545,09€	1.146.545,09€	170.148,80€
Αξία φορολογητέων εισροών	698.895,30€	394.313,70€	394.313,70€	304.581,60€
Φόρος εκροών	234.330,50€	275.166,21€	275.166,21€	40.835,71€
Φόρος εισροών	234.330,50€	161.230,92€	161.230,92€	73.099,58€
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	113.935,29€	113.935,29€	113.935,29€
Πρόστιμο άρθ. 58 ^α Κ.Φ.Δ.		56.967,65€	56.967,65€	56.967,65€
Σύνολο φόρου για καταβολή	-	170.902,94€	170.902,94€	170.902,94€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.