



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10.02.2025

Αριθμός απόφασης: 235

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **...10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ** κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018 - 31.12.2018** και γ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 30.06.2019** του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **...10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο τις κατασκευαστικές ξυλουργικές εργασίες (έπιπλα) φόρος 2.195,34€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 548,84€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 415,59€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.159,77€, κατόπιν διαπίστωσης ότι στην υποβληθείσα με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, δεν συμπεριέλαβε το παγκόσμιο εισόδημά του, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ήτοι το εισόδημα ύψους 6.650,00€ που απέκτησε στη Γερμανία από την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ), βάσει των διατάξεων του άρθρου 3 παρ.1, 9 παρ.1 του ν. 4172/2013 και της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Γερμανίας (Ν.52/1967, ΦΕΚ Α 134/1967).

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου, δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 15.577,30€ και καταλογίσθηκε φόρος ύψους 11.011,10€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 5.505,56€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 16.516,66€, κατόπιν α) διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ **1201/29-10-**

1999 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **110.785,00€** ως προς τη φυσική τους μεταφορά, για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ προς τις γερμανικές επιχειρήσεις» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ και «..... -» με ΑΦΜ/ΦΠΑ (σελ.5-10 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%) ποσού **26.588,40€**

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 30.06.2019**, του προϊσταμένου, δεν αναγνωρίσθηκε στον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού **7.879,85€** και προς επιστροφή ποσού **14.602,19€**, λόγω μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση ποσού **15.577,30€** και κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ **1201/29-10-1999** για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **28.769,75€** ως προς τη φυσική τους μεταφορά, για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ προς τις γερμανικές επιχειρήσεις «..... -» με ΑΦΜ/ΦΠΑ» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ και «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ (σελ.5-8 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%) ποσού **6.904,74€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από **11.09.2024** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο **01.01.2018 -31.12.2018**, δυνάμει της υπ' αρ..... σε αντικατάσταση της υπ' αρ. αρχικής εντολής σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου και στην από **11.09.2024** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο **01.01.2019 -30.06.2019** δυνάμει της υπ' αρ. σε αντικατάσταση της υπ' αρ. αρχικής εντολής σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ύψους **14.602,19€** που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με την με αρ..... δήλωση ΦΠΑ περιόδου **01.04.2019 – 30.06.2019** (κωδ. 503: ποσό επιστροφής **14.602,19€**).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Όλες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις έχουν πραγματοποιηθεί. Έχουν παραδοθεί τα προϊόντα σε επαγγελματίες στη Γερμανία και έχουν καταβάλλει, ως όφειλαν στην Γερμανία τον ανάλογο ΦΠΑ, όπως το ίδιο το σύστημα VIES επιβεβαιώνει.

Διατηρεί επιχείρηση εμπορίας επαγγελματικών επίπλων στη Γερμανία (Ανόβερο) (..... VAT) και η επιχείρησή του στην Ελλάδα έχει άμεση συνεργασία μαζί της. Για το λόγο αυτό πολλά τιμολόγια εκδίδονται στη γερμανική επιχείρηση. Αυτά μεταπωλούνται σε άλλες γερμανικές επιχειρήσεις και η τελική αποστολή των προϊόντων γίνεται στον τελικό αγοραστή .

Οι φερόμενες ως παρατυπίες των CMR αφορούν τη μεταφορική επιχείρηση CMR και δεν ευθύνεται ο ίδιος.

Περαιτέρω τα δελτία μεταφοράς CMR δεν έχουν συνέπεια ως προς την απόδειξη της ενδοκοινοτικής συναλλαγής (αυτή επιβεβαιώνεται με την υποβολή δηλώσεων LISTING ή INTRASTAT και την απόδοση του οικείου Φ.Π.Α.). Όταν η μεταφορά γίνεται με δαπάνες του αγοραστή, ο πωλητής δεν έχει λόγο να διατηρεί το τυχόν εκδοθέν δελτίο CMR ή τη φορτωτική, αφού δεν αποτελεί αποδεικτικό δαπάνης. Κατά συνέπεια δεν είναι ασφαλές επιχείρημα η επίκληση των διαφορών στα CMR

Πολλές φορές είναι δυνατόν, μετά την έναρξη της μεταφοράς κατά την παράδοση πάνω στο δελτίο παραδόσεως να επισημειώνονται, να διορθώνονται, να τίθενται ιδιαίτεροι όροι (τυχόν συμβιβασμός σε πιθανή διαφωνία μερών, αλλαγή παραλήπτη, μείωση ναύλου).

Οι περιπτώσεις δε εξοφλήσεως συναλλαγών σε ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα αφενός μεν δεν απαγορεύεται, αφετέρου αυτό συνέβη διότι ο πελάτης ήταν ελληνικής καταγωγής δραστηριοποιούμενος στη Γερμανία και αφού είχε ελέγξει τα προϊόντα (επαγγελματικά έπιπλα) που κατασκευάστηκαν στις εγκαταστάσεις του και τα βρήκε της αρεσκείας του, εξόφλησε το τίμημα ώστε αυτά να μεταφερθούν στο εξωτερικό. Ο νόμος 4172/2013 απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

Συνεπώς αδίκως για τις πωλήσεις του προς τις γερμανικές επιχειρήσεις του καταλογίσθηκε, αντίθετα με την ελληνική και κοινοτική νομοθεσία, ο οικείος Φ.Π.Α., τον οποίο ποτέ δεν εισέπραξε για να τον αποδώσει, αντιθέτως έχει δηλωθεί και αποδοθεί από τους αγοραστές των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

2. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε πλήρως ότι δεν παραδόθηκαν τα προϊόντα στη Γερμανία

3. Παραβίαση του κανόνα *ne bis in idem* λόγω ανεπίτρεπτης σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων. Το πρόστιμο πρέπει να περιοριστεί στα 100,00 ευρώ με την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ως ευμενέστερης.

4. Ο οριστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος δε συνοδεύεται από ειδική έκθεση ελέγχου παρά μόνο από μια αντιγραφή της έκθεσης ελέγχου περί ΦΠΑ η οποία και αυτή με τη σειρά της είναι αντιγραφή της υπ' αριθ... «ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ» κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λείπει συνεπώς νόμιμη αιτιολογία έκδοσής της. Παράλληλα φορολογείται και στην Ελλάδα το κέρδος που δημιούργησε η επιχείρησή του στη Γερμανία για το οποίο φορολογήθηκε και εκεί. Στην περίπτωση αυτή έχουμε διπλή φορολόγηση σε αντίθεση με την σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με τη Γερμανία (AN 52/1967)

5. Η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 είναι παράνομη και αντισυνταγματική κατ' επίκληση της αρχής της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου (άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος).

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας»-(Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Στο άρθρο 2 παρ. 1: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Στο άρθρο 3 παρ. 1: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Στο άρθρο 13 παρ. 1: «1. «Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας...».

Στο άρθρο 16 παρ. 1: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά...»

Στο άρθρο 18 παρ. 1: «1. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που

πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.»

Στο άρθρο 28: «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.»

Στο άρθρο 30: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. 4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β)…»

Στο άρθρο 32: «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,3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων».

Στο άρθρο 34 παρ. 1: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....»

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο

αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, στο άρθρο 9 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει **υποχρεωτικά** τις ακόλουθες ενδείξεις: α)... ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

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

- α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.
- β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.
- γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
- δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

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

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

- α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.
- β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και
- γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

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

- α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.
- β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

.....

5. Ελεγκτικές διαδικασίες. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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, κλπ. 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 δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ....

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... 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 η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.».

Το άρθρο 131: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων 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».

Το άρθρο 138: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι

διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Το άρθρο 273: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), ... 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, 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 στο 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). Πάντως 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). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Επειδή, οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α') - Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. - Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6) Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR. Περαιτέρω, στην εν λόγω Σύμβαση ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 παρ. 1: «Η παρούσα Σύμβασις θα έχει εφαρμογήν επί παντός συμβολαίου δια την μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς, δι' οχημάτων επ'αμοιβή όταν ο τόπος παραλαβής των εμπορευμάτων και ο οριζόμενος προς παράδοσιν τόπος, ως καθορίζονται εις το συμβόλαιον κείνται εις δυο διαφόρους χώρας, εκ των οποίων μία τουλάχιστον τυγχάνει Συμβαλλόμενη χώρα, ασχέτως του τόπου διαμονής και της Εθνικότητος των συμβαλλομένων.»

Άρθρο 7 παρ. 2: «Εάν, τη αιτήσει του αποστολέως, ο μεταφορέυς καταχωρήση εις το δελτίον παραδόσεως τα στοιχεία τα αναφερόμενα εις την παρ. 1 του παρόντος άρθρου, θα θεωρήται, εκτός εάν αποδειχθή το εναντίον, ότι ούτος ενήργησεν ούτω δια λογαριασμόν του αποστολέως».

Άρθρο 13 παρ. 1: «Μετά την άφιξιν των εμπορευμάτων εις τον καθορισθέντα τόπον παραδόσεως, ο παραλήπτης θα δικαιούται να ζητήσει από τον μεταφορέα να παραδώση προς αυτόν, έναντι αποδείξεως, το δεύτερον αντίγραφον του δελτίου παραδόσεως και τα εμπορεύματα».

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και

ΤΙΣ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΘΕΜΕΛΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΠΡΑΞΕΩΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ Φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές

παραβάσεις) –πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο προσφεύγων, ασκών ατομική επιχείρηση, με έναρξη εργασιών την 07.02.2018, έδρα στον (αγροτεμάχιο), και αντικείμενο τις κατασκευαστικές ξυλουργικές εργασίες (έπιπλα, πορτόφυλλα, ντουλάπια κλπ), στην υπό κρίση φορολογική περίοδο **01.02.2018 -30.06.2019** τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2018-30.06.2019 διενήργησε πωλήσεις προς γερμανικές επιχειρήσεις και εξέδωσε τιμολόγια, τα οποία καταχωρήθηκαν στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και στα λογιστικά βιβλία της, χωρίς χρέωση ΦΠΑ.

Από αντιπαραβολή των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στη φορολογική αρχή (τιμολόγια δελτία αποστολής σχετικά CMR και παραστατικά πληρωμών των τιμολογίων) και από την άρση του τραπεζικού απορρήτου του προς εντοπισμό τυχόν εμβασμάτων για την εξόφληση των τιμολογίων, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Για το φορολογική περίοδο 01.02.2018-31.12.2018

1. Στο τιμ. 1/05-04-2018, αξίας 450,00€, προς τον πελάτη VAT, με διεύθυνση, με συνημμένο το υπ' αρ. ... από 02-03-2018 CMR δεν αναγράφεται δελτίο αποστολής. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων ειδών αλλά και τον πελάτη, η φορολογική αρχή το συσχέτισε με το Δ.Α.

Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με έμβασμα στις 03-05-2018.

Ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων στο CMR αναγράφεται η διεύθυνση .. ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση

Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

2. Στο τιμ., αξίας 3.060,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ. ... από 10-03-2018 δεν αναγράφεται Δ.Α. ο έλεγχος το συσχέτισε με το Δ.Α...

Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με έμβασμα στις 03-05-2018.

Ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων στο CMR αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Το Δ.Α. ως μεταφορικό μέσο αναφέρει το .. ενώ το CMR το ...μετά του ρυμουλκούμενου Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Αναγράφεται χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

3. Το τιμ., αξίας 3.830,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, στο .. με σχετιζόμενο το Δ.Α. ..., έχει συνημμένα τα CMR αρ. .. και από 27-04-2018.

Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στη οδό στις 12-02-2019.

Ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων στο CMR ... αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη Το Δ.Α. ως μεταφορικό μέσο αναφέρει το ενώ το CMR τομετά του ρυμουλκούμενου Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνον σημείωση για χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

Ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων στο CMR αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του προσφεύγοντος και η διεύθυνση, ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, στο Το Δ.Α. ως μεταφορικό μέσο αναφέρει το ... ενώ το CMR τομετά του ρυμουλκούμενου ... Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

4. Το τιμ., αξίας 1.300,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α....., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 11-05-2018.

Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στη στις 12-02-2019. Το Δ.Α. ως μεταφορικό μέσο αναφέρει το ..., ενώ το CMR μετά του ρυμουλκούμενου Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

5. Το τιμ., αξίας 13.990,00€, προς τον πελάτη, VAT διεύθυνση ... με σχετιζόμενο το Δ.Α. ..., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 18-05-2018. Από τον έλεγχο VIES προέκυψε ότι το VAT ..ανήκει στην ., με διεύθυνση και όχι στην αναγραφόμενη επιχείρηση – πελάτη

Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

6. Το τιμ., αξίας 4.450,00€, προς τον πελάτη, VAT διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. ... από 25-05-2018. Από τον έλεγχο VIES προκύπτει ότι το VAT ανήκει στην, με διεύθυνση και όχι στην αναγραφόμενη επιχείρηση – πελάτη, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) και δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

7. Το τιμ., αξίας 3.510,00€, προς τον πελάτη, VAT διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 02-06-2018. Από τον έλεγχο VIES προκύπτει ότι το VAT ... ανήκει στην, με διεύθυνση και όχι στην αναγραφόμενη επιχείρηση – πελάτη, Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

Για την πληρωμή των άνω τιμολογίων, η φορολογική αρχή δεν μπόρεσε να συσχετίσει τρία εμβάσματα συνολικού ύψους 18.380,00€, παρόλο που καταθέτης εμφανίζεται ένα εκ των ονομάτων που αναφέρονται στην επωνυμία της επιχείρησης- πελάτη. Το πρώτο έμβασμα ύψους 9.000,00€ από 23-05-2018 έχει ως αιτιολογία “.....”. Το δεύτερο έμβασμα ύψους 4.380,00€ από 18-09-2018 έχει ως αιτιολογία “....” και το τρίτο ύψους 5.000,00€ από 09-11-2018 έχει ως αιτιολογία “.....”. Η συνολική αξία των εμβασμάτων, ύψους 18.380,00 € για το αναγραφέν PROFORMA INVOICE ..., το οποίο δεν προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή, δεν συμπίπτει με τη συνολική αξία των τιμολογίων, ύψους 21.950,00€, και η εν λόγω διαφορά η οποία δεν αιτιολογείται, καθώς δύο εκ των πληρωμών πραγματοποιήθηκαν μετά την έκδοση των τιμολογίων.

8. Το τιμ. αξίας 4.218,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 09-06-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο

αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

9. Το τιμ., αξίας 4.540,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α....., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 16-06-2018. Στο τιμολόγιο υπάρχει σημείωση «+.....». Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στις 19-02-2019. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

10. Το τιμ. ..., αξίας 700,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 16-06-2018. Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με έμβασμα στις 16-07-2018. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ... ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

11. Το τιμ., αξίας 190,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ... από 22-06-2018. Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με έμβασμα στις 16-07-2018. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

12. Το τιμ. ..., αξίας 3.122,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση ... με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 29-06-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) και δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

13. Το τιμ. ..., αξίας 1.602,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α. ..., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 06-07-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

14. Το τιμ., αξίας 5.970,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 13-07-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. την έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), αριθμό κυκλοφορίας οχήματος, παρά μόνο αριθμό ρυμουλκούμενου, δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

15. Το τιμ. ., αξίας 6.100,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 20-07-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

16. Το τιμ.-2018, αξίας 3.154,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση ALTE .., με σχετιζόμενο το Δ.Α. .., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 20-07-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, αλλά ως παραλήπτης ο, VAT, στη διεύθυνση ...Επιπλέον, το CMR αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα τα Δ.Α. . και .., όμως το Δ.Α. ..αφορά διαφορετικό πελάτη ...), σε διαφορετική διεύθυνση (...) για τον οποίο εκδόθηκε διαφορετικό τιμολόγιο (τιμ. ...) με Φ.Π.Α. Επιπλέον, το CMR δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Παρόλο που σημειώνεται επ' αυτού ότι τη μεταφορά χρεώνεται ο παραλήπτης (carriage forward), υπάρχει τιμολόγιο της

μεταφορικής για την μεταφορά αυτή με αναγραφόμενο παραλήπτη τον, κι όχι τον ...και τόπο παράδοσης το

17. Το τιμ., αξίας 10.004,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 04-08-2018. Το τιμολόγιο πληρώθηκε με έμβασμα στις 08-10-2018. Ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων στο CMR αναγράφεται η διεύθυνση 2,, αλλά ως παραλήπτης ο, VAT, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward), ωστόσο υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής για την μεταφορά αυτή με αναγραφόμενο παραλήπτη τον, κι όχι τον και τόπο παράδοσης το

18. Το τιμ., αξίας 3.255,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 04-08-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

19. Το τιμ., αξίας 3.482,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 10-08-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής) δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward), υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής για την μεταφορά αυτή με τόπο παράδοσης το

20. Το τιμ., αξίας 6.840,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο το CMR αρ. από 10-08-2018. . Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ως παραλήπτης ο, VAT, στη διεύθυνση, στο ενώ στο τιμολόγιο και στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα τα Δ.Α. .. και ... Το Δ.Α.αφορά διαφορετικό πελάτη (.....), σε διαφορετική διεύθυνση (.....) για τον οποίο εκδόθηκε διαφορετικό τιμολόγιο (τιμ.) με Φ.Π.Α. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής),

δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

21. Το τιμ., αξίας 766,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση με σχετιζόμενο το Δ.Α., έχει συνημμένο CMR χωρίς αρίθμηση και ημερομηνία υπογραφής. Αναγράφεται ημερομηνία παραλαβής των εμπορευμάτων 13-08-2018. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Το CMR ως συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα αναφέρει το τιμ. που στα βιβλία της επιχείρησης καταχωρήθηκε ως άκυρο, και τα τιμ.και ... τα οποία δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή και η αρίθμηση δεν συμπίπτει με τα υπόλοιπα τιμολόγια και Δ.Α. της επιχείρησης. Επιπλέον, το CMR δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη.

22. Το τιμ., αξίας 949,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, έχει συνημμένο το CMR αρ. από 19-10-2018. Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στο στις 19-02-2019. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη . Παρόλο που αναγράφεται χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward), υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής για την μεταφορά αυτή.

23. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 17.510,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση ... στο, με συνημμένα τα CMR αρ. από 27-10-2018, χωρίς αρίθμηση από 27-10-2018 και αρ. από 02-11-2018, δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με τα Δ.Α. Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στις 12-03-2019 (5.000,00€), 23-04-2019 (10.000,00€) και 28-05-2019 (2.510,00€). Από τον έλεγχο VIES προέκυψε ότι η μόνη διεύθυνση που υπήρχε δηλωμένη για τον, VAT ήταν στηνΤο CMR αρ. 00.30884 δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Παρόλο που επ' αυτού σημειώνεται ότι η μεταφορά χρεώνεται στον παραλήπτη (carriage forward), υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής για την μεταφορά αυτή, με στοιχεία προορισμού το Το CMR χωρίς αρίθμηση δεν αναγράφει ΑΦΜ του μεταφορέα και αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος, ώστε να μπορεί να γίνει διασταύρωση αν πρόκειται για Δ.Χ. φορτηγό ή ιδιώτη. Δε φέρει σφραγίδα μεταφορέα, ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Δεν υπάρχει τιμολόγιο για την μεταφορά αυτή και δεν αναγράφεται χρέωση της μεταφοράς από τον παραλήπτη. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει

υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Παρόλο που επ' αυτού σημειώνεται ότι η μεταφορά χρεώνεται στον παραλήπτη (carriage forward), υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής για την μεταφορά αυτή, με στοιχεία προορισμού το

24. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 60.354.90 €, προς τον πελάτη -, VAT διεύθυνση, με συνημμένα τα CMR αρ..... από 09-11-2018, αρ. από 17-11-2018, CMR χωρίς αριθμό και ημερομηνία υπογραφής με ημερομηνία παραλαβής των εμπορευμάτων 22-11-2018, αρ... 24-11-2018, αρ. από 01-12-2018, αρ. από 07-12-2018 και αρ. από 14-12-2018, δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με τα μηχανογραφημένα Δ.Α. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward). Το CMR χωρίς αρίθμηση δεν αναγράφει αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος, ώστε να μπορεί να γίνει διασταύρωση αν πρόκειται για Δ.Χ. φορτηγό ή ιδιώτη. Δεν φέρει σφραγίδα μεταφορέα, ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Δεν υπάρχει τιμολόγιο για την μεταφορά αυτή και δεν αναγράφεται χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Το CMR αρ. δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Ωστόσο, καθόσον ο προσφεύγων είχε καταχωρημένα στα έξοδά του τιμολόγια μεταφορικής εταιρείας για αποστολές εμπορευμάτων, με παραλήπτη τον πελάτη - στο ... και υπήρχαν δύο εμβάσματα συνολικού ύψους 60.054,90€, στις 29-11-2018 (51.352,00€) και 16-01-2019 (8.702,90€) κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι υπήρχαν επαρκή στοιχεία για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

25. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ... , αξίας 7.780,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ. ... από 02-11-2018 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

26. Υπάρχει ένα CMR χωρίς αρίθμηση με παραλήπτη τον ... , για 4 παλέτες ξυλείας. Το CMR δεν αναγράφει αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος, ώστε να μπορεί να γίνει διασταύρωση αν πρόκειται για Δ.Χ. φορτηγό ή ιδιώτη. Δε φέρει σφραγίδα μεταφορέα, ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής για την μεταφορά αυτή όχι όμως τιμολόγιο ούτε Δ.Α. για τα μεταφερόμενα είδη. Από τον πελάτη υπάρχει ένα έμβασμα ύψους 2.000,00€ στις 22-11-2018 για ανοιχτό υπόλοιπο, χωρίς να αναφέρεται συγκεκριμένο τιμολόγιο.

Για το φορολογική περίοδο 01.01.2019-30.06.2019

1. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ... , αξίας 94,00€, προς τον πελάτη -, VAT διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ. ... από 12-01-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

2. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ... , αξίας 1.272,00€, προς τον πελάτη, VAT ... , διεύθυνση ... , με συνημμένο το CMR αρ. ... από 19-01-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), και δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

3. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 3.800,00€, προς τον πελάτη, VAT διεύθυνση ..., με συνημμένο το CMR αρ. ... από 23-02-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Στο VIES ο εν λόγω αριθμός VAT σχετίζεται με την επιχείρηση με την επωνυμία “....”. Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στο στις 14-03-2019. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

4. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 9.049,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση ... με συνημμένα τα CMR αρ. από 02-03-2019, αρ. από 16-03-2019, αρ. 00.36368 από 23-03-2019 και αρ. από 05-04-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με τα μηχανογραφημένα Δ.Α. Στο VIES ο εν λόγω αριθμός VAT σχετίζεται με τη διεύθυνση Το τιμολόγιο φέρει σημείωση «ΣΤΗΝ ΤΙΜΗ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ». Από τον πελάτη, για την εξόφληση δύο τιμολογίων (.....) συνολικού ύψους 10.075,00 € υπάρχουν τρεις πληρωμές συνολικού ύψους 15.475,00€. Η πρώτη πληρωμή είναι ένα εισερχόμενο έμβασμα ύψους 5.400,00€ στις 02-04-2019, η δεύτερη ύψους 8.500,00€ πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώςστις 19-07-2019 και η τρίτη ύψους 1.575,00€ πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στο στις 05-08-2019. Το ύψος των τιμολογίων καλύπτεται από τις δύο καταθέσεις μετρητών. Για το έμβασμα ύψους 5.400,00 € δεν υπάρχει εκδοθέν τιμολόγιο. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο Δ.Α. η διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward). Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται παραλαβή από ..., ενώ στο Δ.Α. η διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward). Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο Δ.Α. η διεύθυνση

..... Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward). Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, ενώ στο Δ.Α. η διεύθυνση .. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), αριθμό οχήματος, παρά μόνο αριθμό ρυμουλκούμενου, δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

5. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ..., αξίας 2.002,00€, προς τον πελάτη, VAT διεύθυνση ..., με συνημμένο το CMR αρ. .. από 23-02-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Στο VIES ο εν λόγω αριθμός VAT σχετίζεται με την επιχείρηση με την επωνυμία “.....”. Η πληρωμή του τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στο στις 22-07-2019. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ..., ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση, Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

6. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ..., αξίας 200,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ... από 05-04-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Για την πληρωμή του τιμολογίου υπάρχει απόδειξη είσπραξης μετρητών από 22-07-2019. Στο CMR ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ..., ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), αριθμό οχήματος, παρά μόνο αριθμό ρυμουλκούμενου, δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

7. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ..., αξίας 505,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση ..., με συνημμένα τα CMR αρ... από 23-03-2019 και αρ.... από 12-04-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος τα συσχέτισε με τα μηχανογραφημένα Δ.Α. Από το σύστημα VIES η μόνη διεύθυνση που

προκύπτει είναι Η πληρωμή του τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών στις 22-05-2019 στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στο Ωραιόκαστρο. Στο CMR ... ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ..., ενώ στο Δ.Α. η διεύθυνση ... στο .. Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward). Στο CMR .. ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση, .., ενώ στο Δ.Α. η διεύθυνση ... Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

8. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 305,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένα τα CMR αρ. .. από 12-04-2019 και αρ. ... από 13-04-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με τα μηχανογραφημένα Δ.Α. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Στο CMR .. ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται την διεύθυνση, ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση ... Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward). Στο CMR ... ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η διεύθυνση ..ενώ στο Δ.Α. η έδρα του πελάτη, στη διεύθυνση ... Επιπλέον, το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

9. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 1.026,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ.. από 03-05-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. ... Στο VIES με αυτό τον αριθμό VAT προκύπτει διεύθυνση ... Από τον πελάτη, για την εξόφληση δύο τιμολογίων (...) συνολικού ύψους 10.075,00 € υπάρχουν τρεις πληρωμές συνολικού ύψους 15.475,00€. Η πρώτη πληρωμή είναι ένα εισερχόμενο έμβασμα ύψους 5.400,00€ στις 02-04-2019, η δεύτερη ύψους 8.500,00€ πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς ..στις 19-07-2019 και η τρίτη ύψους 1.575,00€ πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της τράπεζας

Πειραιώς ... στις 05-08-2019. Το ύψος των τιμολογίων καλύπτεται από τις δύο καταθέσεις μετρητών. Για το έμβασμα ύψους 5.400,00€ δεν υπάρχει εκδοθέν τιμολόγιο. Το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή μεταφορέα, υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

10. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ..., αξίας 1.000,00€, προς τον πελάτη, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ..... από 25-05-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Από το σύστημα VIES η επωνυμία που προκύπτει είναιμε διεύθυνση δραστηριότητας Η πληρωμή του τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών στις 19-07-2019 στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς Το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

11. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ..., αξίας 4.000,00€, προς τον, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ.... από 31-05-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με το μηχανογραφημένο Δ.Α. Από το σύστημα VIES η επωνυμία που προκύπτει είναιμε διεύθυνση δραστηριότητας Η πληρωμή του τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών στις 28-08-2019 στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς ... Το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), και δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

12. Στο μηχανογραφημένο τιμ., αξίας 2.502,00€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ. από 25-05-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε με τα μηχανογραφημένο Δ.Α. Δεν υπάρχουν στοιχεία για την πληρωμή του τιμολογίου. Το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη, παρά μόνο σημείωση για τη χρέωση της μεταφοράς στον παραλήπτη (carriage forward).

13. Στο μηχανογραφημένο τιμ. ..., αξίας 3.014,75€, προς τον πελάτη, VAT, διεύθυνση, με συνημμένο το CMR αρ. από 08-06-2019 δεν αναγράφεται Δ.Α. αλλά από τον πελάτη, το είδος και την ποσότητα των αναγραφόμενων εμπορευμάτων ο έλεγχος το συσχέτισε

με τα μηχανογραφημένο Δ.Α. Η πληρωμή του τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών στις 28-08-2019 στο υποκατάστημα της τράπεζας Πειραιώς ...

Το CMR δεν αναφέρει συνοδευτικά συνημμένα έγγραφα (τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αποστολής), δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα ούτε υπογραφή και σφραγίδα παραλήπτη. Παρόλο που επ' αυτού σημειώνεται ότι η μεταφορά χρεώνεται στον παραλήπτη (carriage forward) υπάρχει τιμολόγιο της μεταφορικής.

Από τον πελάτη υπάρχει ένα έμβασμα ύψους 2.000,00€ στις 22-11-2018 για ανοιχτό υπόλοιπο, χωρίς να αναφέρεται συγκεκριμένο τιμολόγιο.

Επειδή, τα προαναφερθέντα έντυπα CMR δεν αναφέρουν όλες τις σχετικές με το φορτίο πληροφορίες, πέραν μιας γενικής περιγραφής («έπιπλα» ή «εξοπλισμός»), δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αποστολέα και παραλήπτη και σε πολλά από αυτά δεν αναγράφεται το σχετιζόμενο φορολογικό στοιχείο ή δελτίο αποστολής. Επιπλέον σε όσα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφορικών εταιριών προσκομίστηκαν εντοπίστηκαν διαφορές σε αντιπαραβολή με τα σχετικά CMR και τα τιμολόγια δελτία αποστολής.

Επειδή, ο πελάτης, VAT" είναι ο ίδιος ο προσφεύγων ο οποίος διατηρεί παράλληλα ατομική επιχείρηση στη Γερμανία, συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «ανεξάρτητο» μέρος ως προς τον πωλητή (σχετ. Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας - άρθρο 80) ώστε να πιστοποιήσει την παραλαβή των εμπορευμάτων, αλλά θα όφειλε να έχει στην κατοχή του τα σχετικά με την διακίνηση παραστατικά (τιμολόγια μεταφορικής, ασφάλιστρα κτλ.) είτε ως πωλητής είτε ως αγοραστής.

Τέλος η διεύθυνση «.....» που αναγράφεται σε μεγάλο μέρος των CMR, ως τόπος παράδοσης, δεν συσχετίζεται με τη διεύθυνση της έδρας έτερων πελατών του προς τους οποίους εξέδωσε τα ως άνω τιμολόγια, αλλά είναι η διεύθυνση της έδρας του εστιατορίου του πελάτη του «..... -, VAT

Επειδή, με βάση τα παραπάνω και καθόσον τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία (CMR, τιμολόγια μεταφορικών εταιριών) κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ελλιπή ή ανακριβή, δεν αποδείχτηκε η αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος Ε.Ε., στη Γερμανία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 2859/2000 και την ΠΟΛ 1201/29-10-1999, κι ως εκ τούτου οι επίμαχες συναλλαγές ύψους 110.785,00€ φορολογικής περιόδου 01.02.2018-31.12.2018 και ύψους 28.769,75€ φορολογικής περιόδου 01.01.2019

- 30.06.2019 ορθώς επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ 24%, ως πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11.09.2024 εκθέσεις Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, στη παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, επί της διαφοράς φόρου που προέκυψε με βάση την υπ'αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε πρόστιμο βάσει της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, που κωδικοποίησε το Ν.4174/2013 και ίσχυε έως 18/04/2024, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου. Η εν λόγω κύρωση ίσχυε τόσο κατά το χρόνο τέλεσης της φορολογικής παράβασης (χρόνο υποβολής της υπ'αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) όσο κατά το χρόνο έκδοσης της εν λόγω καταλογιστικής πράξης στις 11-09-2024.

Ως εκ τούτου, δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής ηπιότερης κύρωσης αλλά και σε κάθε περίπτωση το πρόστιμο των 100,00 ευρώ, που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1 περ. α

και παρ.2 περ. α' του Ν. 4987/2022 αφορά σε διαδικαστικές παραβάσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείωνσύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2014 (ΦΕΚ Β' 170) με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών για πίστωση φόρου αλλοδαπής (αρθ.9 Ν.4172/2013, αρθ.16, Ν.4174/2013)», ορίζεται ότι: «1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν.4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά: - Για τις χώρες με τις οποίες

υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1067/20.03.2015 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 9 Πίστωση φόρου αλλοδαπής 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β΄)...»

Επειδή στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας Α.Ν. 52/1967(1) (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') ορίζεται ότι :

ΑΡΘΡΟ ΙΙΙ

1.Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω Κράτει μέσω μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως. Εάν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω τούτω Κράτει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, δύναται να επιβληθή φόρος επί των εν λόγω κερδών εν τω ετέρω Κράτει, αλλά μόνον επί των κερδών των προερχομένων εκ της μονίμου ταύτης εγκαταστάσεως

(2) Εάν επιχείρησις ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως θα θεωρούνται ότι ανήκουν εις την μόνιμον εγκατάστασιν τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη, άτινα υπολογίζεται ότι θα επραγματοποιεί εις το έτερον τούτο Κράτος εάν ήτο ανεξάρτητος επιχείρησις ασχολουμένη με την αυτήν ή παρομοίαν δραστηριότητα υπό τας αυτάς ή παρομοίας συνθήκας και ενεργούσα τελείως ανεξαρτήτως από της επιχειρήσεως της οποίας αποτελεί μόνιμον εγκατάστασιν

(3) Κατά τον καθορισμόν των βιομηχανικών ή εμπορικών κερδών μιας μονίμου εγκαταστάσεως θα εκπίπτωνται πάντα τα ευλόγως ανήκοντα εις την μόνιμον εγκατάστασιν έξοδα, περιλαμβανομένων και των ανηκόντων αυτή διοικητικών και διαχειριστικών εν γένει εξόδων

(4) Ουδέν τμήμα οιονδήποτε κερδών κτωμένων υπό επιχειρήσεως ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών θεωρείται ότι ανήκει εις μόνιμον εγκατάστασιν ευρισκομένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει απλώς και μόνον λόγω αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων εν τω ετέρω Κράτει υπό της επιχειρήσεως

5) Η παράγραφος (1) δεν έχει την έννοιαν παρεμποδίσεως ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών εκ της επιβολής συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν, φόρου επί του εισοδήματος (π.χ. μερισμάτων, ενοικίων) προερχομένου εκ πηγών ευρισκομένου εντός του εδάφους του και κτωμένου υπό κατοίκου του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους εάν το τοιούτον εισόδημα δεν ανήκη εις μόνιμον εγκατάστασιν ευρισκομένην εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος

(6) Η παράγραφος (1) εφαρμόζεται ομοίως και επί του φόρου επιτηδεύματος (trade tax) του υπολογιζομένου επί βάσεως διαφόρου εκείνης των βιομηχανικών και εμπορικών κερδών....

ΑΡΘΡΟ XVII

1) Εις περίπτωσιν κατοίκου του Βασιλείου της Ελλάδος ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως Τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας του εισοδήματος ο φόρος της Ομόσπονδου Δημοκρατίας ο καταβλητέος κατά τους νόμους της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας και συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς το εισόδημα το προερχόμενον εκ πηγών εντός της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας, παρέχεται ως πίστωση, έναντι του ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου....

ΑΡΘΡΟ XIX

Αι αρμόδιοι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών οφείλουσιν όπως ανταλλάσσωσι τη αιτήσιν των πληροφορίας (παρεχόμενος συμφώνως προς τους οικείους φορολογικούς νόμους εν τη ομαλή λειτουργία της υπηρεσίας) αναγκαίας δια την εφαρμογήν των διατάξεων της παρούσης συμφωνίας ή δια την παρεμπόδισιν δολίων πράξεων ή προς εφαρμογήν των κειμένων διατάξεων κατά της νομίμου φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους οίτινες αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης συμφωνίας. Πάσα πληροφορία ούτως ανταλλασσομένη δέον όπως θεωρήται απόρρητος και μη αποκαλύπτηται εις οιονδήποτε πρόσωπον πλην εκείνων άτινα είναι επιφορτισμένα με την βεβαίωσιν και την είσπραξιν των φόρων των αποτελούντων το αντικείμενον της παρούσης συμφωνίας. Ουδεμία πληροφορία δέον να ανταλλάσσηται η οποία θα απεκάλυπτεν οιονδήποτε εμπορικών, επιχειρηματικών, βιομηχανικών ή επαγγελματικών απόρρητον ή οιανδήποτε επαγγελματικήν μέθοδον....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 11.09.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 ο προσφεύγων εκτός της ατομικής επιχείρησης που διατηρούσε στη Ελλάδα ασκούσε παράλληλα

ατομική επιχείρηση, VAT,» στη διεύθυνση στην Γερμανία και προς τούτο απεστάλη στις γερμανικές φορολογικές αρχές το με αρ. πρωτ.-2020 αίτημα διοικητικής συνδρομής, σε απάντηση του οποίου (αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ 142133 ΕΞ 2020 ΕΜΠ) γνωστοποιήθηκαν στη φορολογική αρχή τα εξής: Ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη δραστηριότητας την 01-01-2001 και ένταξη στο VIES την 30-07-2003 στο όνομα με ΑΦΜ VAT, Στις γερμανικές φορολογικές αρχές δηλώνει κάτοικος Γερμανίας. Επιπλέον δήλωσε στη αλλοδαπή φορολογική αρχή της Γερμανίας εισοδήματα ύψους 6.650,00€ από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και του παρακρατήθηκε φόρος ύψους 167,60€.

Ωστόσο, σύμφωνα με τα δεδομένα του πληροφοριακού συστήματος του Μητρώου στο taxis κατά την ημερομηνία αυτή ο προσφεύγων διέθετε ήδη ελληνικό ΑΦΜ και δήλωνε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Μάλιστα, ουδέποτε δήλωσε φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Το ανωτέρω εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στη Γερμανία, ο προσφεύγων δεν το συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα με αρ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ως όφειλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας βάσει του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς από τη φορολογική αρχή το ως άνω εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 6.650,00€, προστέθηκε στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, ενώ καταβλητέος φόρος εισοδήματός του μειώθηκε κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή φόρος ύψους 167,60€.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας.

Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό....

2. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα

Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ'αρ.1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995).

Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες».

Επειδή, στο άρθρο 6 της ΠΟΛ 1034/2017 ορίζεται ότι: «1. Για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό, από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος, ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς των φορολογικών ετών 2016 και επόμενα, εφόσον στο σύνολο του υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ.

Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, προκύπτει από το άθροισμα του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματος και της τυχόν διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ν. 4172/2013.

Πραγματικό εισόδημα νοείται το σύνολο των καθαρών εισοδημάτων όλων των κατηγοριών, προ φόρου, που δηλώνονται στη δήλωση, από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, πριν από την κατά περίπτωση παρακράτηση του φόρου και ανεξάρτητα αν αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές των άρθρων 15, 29, 40 και 43 του ν. 4172/2013 ή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος. Το εισόδημα που προκύπτει από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, είναι αυτό που προσδιορίζεται από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 έως 34 του ν. 4172/2013. Στις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, αφού μειωθούν με την περιπτ. ζ του άρθρου 33, προστίθενται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32. Το άθροισμά τους μειώνεται με τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στην παραγρ. 2 του άρθρ. 34. Δεν επιβάλλεται εισφορά στις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 33.

Η εισφορά επιβάλλεται στο εισόδημα που απομένει μετά την τυχόν εφαρμογή των μειώσεων που προβλέπονται για τις επιχειρήσεις στις διατάξεις του άρθρου 73 ν. 3842/2010.

Ποσά που δηλώνονται μόνο για να καλύψουν τεκμήρια, όπως είναι ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές και κληρονομίες χρηματικών ποσών, εφάπαξ των ταμείων πρόνοιας ή ασφαλιστικών οργανισμών, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από φορολογικούς κάτοικους αλλοδαπής κ.λπ. και γενικά όλα τα ποσά που δηλώνονται στους κωδικούς **781-782**, δεδομένου ότι δεν αποτελούν εισόδημα, δεν υπάγονται σε εισφορά. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, που λαμβάνουν οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, τα οποία σύμφωνα με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας απαλλάσσονται του φόρου στην Ελλάδα και φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή, λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή της εισφοράς, ως απαλλασσόμενα εισοδήματα. Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής υπάγονται στις διατάξεις του πιο πάνω άρθρου, για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα, τα οποία είναι και τα μόνα εισοδήματα που υποχρεούνται να δηλώσουν στην φορολογική τους δήλωση.

2. Εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τα ακόλουθα εισοδήματα που ρητά ορίζει το άρθρο 43Α:

α) Τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

β) Η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013.

γ) Η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013.

δ) Τα εισοδήματα των μακροχρόνια ανέργων που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσων λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Με τις διατάξεις της περίπτωσης θδ' του άρθρου 138 του ν. 4052/2012, οι άνεργοι του ΕΤΑΠ ΜΜΕ και του ΓΕΝΕ εξομοιώνονται φορολογικά με τους άνεργους του ΟΑΕΔ.

Για τις ανάγκες της ομοιόμορφης εφαρμογής απαλλαγής από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης σε όλες τις κατηγορίες των ανέργων και για λόγους της μεταξύ τους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, ως άνεργοι ορίζονται οι φορολογούμενοι που λαμβάνουν επίδομα ανεργίας κατά την 20η Ιανουαρίου του επόμενου φορολογικού έτους, καθώς και όσοι κατά την ημερομηνία αυτή είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους του ΟΑΕΔ, ή των λοιπών ταμείων ανεργίας που εξομοιώνονται φορολογικά με τον ΟΑΕΔ, για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχόμενους μήνες, πριν και κατά την 20η Ιανουαρίου, ούτως ώστε να θεωρούνται μακροχρόνια άνεργοι.

3. Επίσης απαλλάσσονται από την εισφορά και λοιπά εισοδήματα που δικαιούνται την απαλλαγή με βάση διεθνείς συμβάσεις που διέπουν διεθνείς οργανισμούς ή με ειδικότερο εθνικό νόμο:

α) Αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. που υπάγονται στις διατάξεις περί Προνομίων Ασυλιών της Ε.Ε.

β) Αμοιβές των εργαζόμενων στην Τράπεζα Εμπορίου και Ανάπτυξης του Εύξεινου Πόντου, για τους οποίους ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 52 της Ιδρυτικής της Συμφωνίας της Τράπεζας.

γ) Αποδοχές που καταβάλλει ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) στους υπαλλήλους του, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Σύμβασης για τα προνόμια και Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών.

δ) Ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων του ν. 4093/2012.

ε) Ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του ν. 4141/2013.

στ) Εκλογική αποζημίωση του αρθ. 108 του π.δ. 26/ 2007, όπως αυτό κωδικοποιήθηκε σ' ενιαίο κείμενο των διατάξεων της νομοθεσίας για την εκλογή βουλευτών, με το π.δ. 26 /2012.

ζ) Μερίσματα των εταιριών της παρ. 5 του άρθρου 45 του ν. 4141/2013.[..]

7. Τα παραπάνω ισχύουν για τα εισοδήματα φορολογικού έτους 2016 και επόμενα».

Επειδή, εν προκειμένω, προσδιορίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 415,59€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 43Α ου ν.4172/2013 και τη ΠΟΛ1034/2017.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας της επιβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από με ημερομηνία κατάθεσης **11.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	2.195,34
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A του Ν.4987/2022	548,84
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	415,59
Συνολικό ποσό για καταβολή	3.159,77

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018 - 31.12.2018**

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	11.011,10
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A του Ν.4987/2022	5.505,56
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.516,66
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	15.577,30

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 30.06.2019**

	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	7.879,35
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή	14.602,19

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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