



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 09/10/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2047**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία, συντήρηση και εμπορία (χονδρικώς) κατεψυγμένων ., . και παραγωγή και εμπορία ομογενοποιημένων παρασκευασμάτων τροφίμων και διεύθυνση έδρας ... χλμ. Π.Ε.Ο. ...- Θεσσαλονίκης-Τ.Θ. ...-Τ.Κ. ... —..., κατά της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 1.300,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβών δηλώσεων των άρθρων 36 παρ 5 και 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, εκ των οποίων δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 1085018/ ΕΞ 2016 (ΑΡ. ΦΑΚ. 223/16), έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με αίτημα διοικητικής συνδρομής της, για την διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης προς τη ... επιχείρηση .-... με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... της φορολογικής περιόδου 01/06/2013-30/09/2015, που διαβιβάστηκε από το VIES στη φορολογική αρχή και βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./....-2016 εντολή ελέγχου. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα παρακάτω:

- Στη φορολογική περίοδο 01/01/2014 έως 31/12/2014 η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε πωλήσεις προς την επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ και εξέδωσε Τιμολόγια (invoice), χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 20.820,00 ευρώ, τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της.
- Στη φορολογική περίοδο 01/01/2015 έως 31/12/2015 η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε πωλήσεις προς την ... επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... και εξέδωσε Τιμολόγια (invoice), χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 52.114,76 ευρώ, τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της.

Ήτοι για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2014 έως 31/12/2015 η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την ... επιχ/ση με ΑΦΜ/ΦΠΑ, βάσει των βιβλίων και των στοιχείων που επιδείχθηκαν στον έλεγχο ανέρχεται στο ποσό των 72.934,76 ευρώ (20.820,00+52.114,76).

Για τις πωλήσεις των υπό κρίση περιόδων προς την ως άνω ... επιχείρηση, η προσφεύγουσα κατέχει και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Τα αντίστοιχα Τιμολόγια (invoice)
- Τα αντίστοιχα στοιχεία διακίνησης-Δελτία Αποστολής

Τα παραπάνω στοιχεία εκδόθηκαν από την νόμιμα δηλωμένη ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου DCD ...

Από τον έλεγχο επισημαίνονται τα παρακάτω:

- Από τα τιμολόγια προκύπτει ότι η προσφεύγουσα. πώλησε στη ... επιχείρηση κατεψυγμένα .. , . και ., κατεψυγμένες ... κλπ.
- Οι παραγγελίες (orders) και γενικά η επικοινωνία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου γίνονταν μέσω τηλεφωνικών επικοινωνιών και με email, μέσω του . ., με αντικείμενο εργασιών μεταξύ άλλων και τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης για εξαγωγές, δραστηριότητα την οποία δήλωσε ότι διέκοψε την 22-10-2015.
- Η εξόφληση της αξίας των παραπάνω invoice γίνονταν το έτος 2014 με εμβάσματα από τη ... και μεταφορές χρηματικών ποσών μέσω της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ... στο λογαριασμό του δικαιούχου Το έτος 2015 η εξόφληση της αξίας των invoice γίνονταν κυρίως με καταθέσεις από τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελλάδα μέσω της ΤΡΑΠΕΖΑΣ στο λογαριασμό του δικαιούχου Επίσης τέθηκαν υπόψη του ελέγχου στοιχεία για πληρωμές οι οποίες διενεργήθηκαν εντός των ετών 2014 και 2015 από ... και ... μέσω της CSOB internet Banking προς το λογαριασμό του δικαιούχου
- Για τις παραπάνω πωλήσεις διενεργήθηκαν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές, υποβλήθηκαν οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., οι δηλώσεις ... και συμπεριλήφθηκαν όλες στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων των αντίστοιχων μηνών των ετών 2014 και 2015 που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα.
- Τα αγαθά όπως αναγράφεται επί των τιμολογίων και των αντίστοιχων Δ.Α. παραδίδονταν στις εγκαταστάσεις των μεταφορικών επιχειρήσεων ... και στη συνέχεια στις εγκαταστάσεις της- ... ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ. Από τη σχετική αλληλογραφία που τέθηκε υπόψη του ελέγχου προέκυψε ότι η εν λόγω ... επιχείρηση ζητούσε τα προϊόντα να παραδίδονται στην παραπάνω μεταφορική επιχείρηση.

Συγκεκριμένα για το έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι:

Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999, η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών από την Ελλάδα στη Βουλγαρία ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., όπως:

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά με υπογραφή στο συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Ακόμα και στις περιπτώσεις όπου επί των φωτοτυπιών CMR που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, αναγράφεται ως παραλήπτης των αγαθών η επιχείρηση, δεν προσκομίζονται στοιχεία του παραλαβόντος τα αγαθά όπως πχ. φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητας του.

- Περαιτέρω στις περισσότερες των φωτοτυπιών CMR που προσκομίστηκαν, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που διενήργησε την μεταφορά. Σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος με ερωτηματικό (???), ως να υπάρχει αμφιβολία για αυτόν ή απλά αναγράφεται αντί αριθμός κυκλοφορίας κάποιου οχήματος μόνο ερωτηματικό (???).
- Στις περιπτώσεις όπου επί των φωτοτυπιών CMR αναγράφεται ως παραλήπτης των αγαθών η επιχείρηση και αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, δεν γνωστοποιήθηκε αν τα οχήματα ήταν ιδιωτικής χρήσης (της ...) ή δημόσιας χρήσης, ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για την δυνατότητα της εν λόγω επιχείρησης να διενεργήσει η ίδια τις μεταφορές.
- Δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου άλλα αποδεικτικά στοιχεία, όπως φωτοτυπίες άδειας κυκλοφορίας των φορτηγών που αναγράφεται ότι χρησιμοποιήθηκαν, διπλωμάτων οδήγησης των οδηγών, τυχόν αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας και μέχρι τον τόπο παράδοσης των πωληθέντων αγαθών εκτός της χώρας στο άλλο κράτος μέλος.

Για το έτος 2015 διαπιστώθηκε ότι:

- Ο έλεγχος αναγνώρισε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 41.892,87 € προς την Βουλγαρική επιχείρηση ... με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... ή προς άλλους παραλήπτες σε άλλο κράτος μέλος με βάση τα συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία, που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα.
- Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999, η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών συνολικής καθαρής αξίας 10.221,89 €, από την Ελλάδα στη ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για τις πωλήσεις του έτους 2014 συνολικής αξίας 20.820,00 € και για πωλήσεις αξίας 10.221,97 € του έτους 2015, προς την ... επιχείρηση ... με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της Ελληνικής επικράτειας, με σκοπό την διάθεσή τους από τον αγοραστή, στο έδαφος άλλου Κράτους –Μέλους, σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 2859/2000 και της ΑΥΟ 1201/1999. Συνεπώς θεωρείται ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις-εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 ως «ψάρια και μαλακόστρακα , μαλάκια... κλπ » σε συντελεστή φόρου 13% , όπως ίσχυε τα έτη 2014 και 2015 με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών.

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα ποσά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τα φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα προς την παραπάνω ... επιχείρηση, χωρίς την επιβολή Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση χρήσεις και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα ΦΠΑ του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 για την υποβολή των προβλεπομένων δηλώσεων των άρθρων 36 παρ 5 και 38 παρ 1α του ν. 2859/2000 με ανακριβές περιεχόμενο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους: Η φορολογική Αρχή δέχεται ολοφάνερα ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε πωλήσεις εμπορευμάτων στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στην επιχείρηση ..., στη, όπου είναι η έδρα της και είναι κράτος μέλος της Ε.Ε και συνεπώς η πολ. 1201/1999 του Υπουργείου Οικονομικών έχει εφαρμογή σε μια υπαρκτή επιχείρηση. Η μεταφορά των εμπορευμάτων γίνεται με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ΑΕ κατόπιν συμφωνίας με την αγοράστρια εταιρεία που εδρεύει στη Βουλγαρία συμφώνησε ότι τα εμπορεύματα όφειλε να τα παραδίδει στην έδρα των μεταφορικών εταιρειών: Κατόπιν τούτου, είναι προφανές και αποδεικνύεται ξεκάθαρα από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, ότι οι υποχρεώσεις της προσφεύγουσας εξαντλούνταν εκεί, εφαρμόζοντας ορθά τις διατάξεις του ΚΦΑΣ όπως ίσχυε και ισχύει. Από εκεί και πέρα την μεταφορά των εμπορευμάτων αναλάμβαναν οι μεταφορικές εταιρείες με τα δικά τους μέσα δημόσιας χρήσης και εξέδιδαν τα προσήκοντα για τις διεθνείς μεταφορές φορολογικά στοιχεία, τα οποία τηρούν στη δική τους έδρα. Όσον αφορά τα πρόσθετα πληροφορικά στοιχεία που ζητά η πολ. 1201/99 του Υπουργείου Οικονομικών και επιβάλλει στον πωλητή υποκείμενο σε ΦΠΑ να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε επισημαίνει τα εξής: Στην ... οι αποδείξεις διοδίων εκδίδονται σε ηλεκτρονική μορφή και δεν διατίθενται σε έντυπη μορφή και είναι αδύνατον να εφαρμοστεί η αναχρονιστική πλέον απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών. Στην ... δεν υπάρχουν διαβατήρια γιατί ανήκει στην Ε. Ε. Οι φορτωτικές που εκδίδονται από ... μεταφορικές εταιρείες είναι επίσης γραμμένες στη κυριλλική αλφάβητο και επομένως δύσκολο να αναγνωστούν. Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως προς την αξία των φορολογητέων εκροών και του πιστωτικού υπόλοιπου προς έκπτωση και ούτε συνέταξε ανακριβείς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τα κρινόμενα έτη. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 είναι ακυρωτέα.

Ως προς τον παραπάνω προβαλλόμενο λόγο ότι πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην βουλγάρικη επιχείρηση

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των

φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β)...2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, β)...».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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, β)

6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ...»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα).....ββ)....γγ),... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β).....γ)δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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...».

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.).....

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 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 κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, **εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής**, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ..... 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 πραγματοποίησή αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

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.» (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων –έκδοση 2008-Τόμος 3^{ος}, σελ. 2171).

Επειδή, το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης προσδιορίζει τον σκοπό ως ακολούθως: «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

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

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, **οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους** (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι **καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο** προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, **εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ** (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, **απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.** Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή,

τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, **απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει** ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι φορτωτικές που εκδίδονται από βουλγάρικες μεταφορικές εταιρίες καθώς και τα διπλώματα των ... οδηγών είναι στην κυριλική αλφάβητο, σύμφωνα με το άρθρο 454 του ΚΠΔ (Κώδικα Πολ. Δικονομίας) ορίζεται ότι: « Αν το έγγραφο που προσάγεται έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα, υποβάλλεται μαζί και επίσημη μετάφραση του, επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή άλλο αρμόδιο κατά το νόμο πρόσωπο...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3712/2008 (Α'225), όπως ισχύει: «Επίσημη μετάφραση είναι η έγκυρη, ακριβής και επικυρωμένη μετάφραση ενός κειμένου από τις ξένες γλώσσες στην ελληνική και αντίστροφα που γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του παρόντος».

Επειδή ο έλεγχος, για τις πωλήσεις του έτους 2015 προς την εταιρία, αποδέχθηκε κατ' αρχήν τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία για την μεταφορά εκτός της χώρας πωληθέντων αγαθών συνολικής αξίας 41.892,87 €, υπό την επιφύλαξη των αποτελεσμάτων του ελέγχου που τυχόν θα προκύψει από τις αρχές όσον αφορά τις μεταφορές από την βουλγάρικη μεταφορική εταιρία «....VAT BG».

Για τις παρακάτω όμως συναλλαγές, όπως προκύπτει στην από .../2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δεν προσκομίστηκαν ανάλογα αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν με ασφάλεια τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός της Ελλάδος ήτοι:

- για το Τιμ. πωλ. .../2-1-2015, που εκδόθηκε για πώληση προϊόντων αξίας 3.016,34 € και το Τιμ.πωλ .../2-1-2015, που εκδόθηκε για πώληση προϊόντων αξίας 134,38 €, δεν προσκομίστηκε

φορτωτική (CMR) που να αποδεικνύει την μεταφορά των αγαθών από τις εγκαταστάσεις της ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ στη συνέχεια εκτός Ελλάδος με υπογραφή παραλαβόντος σε άλλο κράτος μέλος.

- για το Τιμ. πωλ. .../26-2-2015 που εκδόθηκε για πώληση προϊόντων αξίας 781,24 €, προσκομίστηκε φωτοτυπία φορτωτικής (CMR) της 26-02-2015, η οποία δεν φέρει υπογραφή του παραλήπτη εκτός Ελλάδος των προϊόντων, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού που χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά των προϊόντων και στη σχετική ένδειξη της φορτωτικής αναγράφεται «????».
- για το Τιμ. πωλ. .../18-6-2015 που εκδόθηκε για πώληση προϊόντων αξίας 2.335,30 €, προσκομίστηκε φωτοτυπία φορτωτικής (CMR) της 18-06- 2015, στην οποία αναγράφεται ως μεταφορέας η . ., δεν φέρει υπογραφή του παραλήπτη εκτός Ελλάδος των προϊόντων και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο για το φορτηγό που αναγράφεται ότι χρησιμοποιήθηκε ΚΡ, όπως πχ άδεια κυκλοφορίας του οχήματος, δίπλωμα οδήγησης οδηγού κλπ.
- για το Τιμ. πωλ. .../16-7-2015 που εκδόθηκε για πώληση προϊόντων αξίας 3.954,71 €, προσκομίστηκε φωτοτυπία φορτωτικής (CMR) της 16-07- 2015, στην οποία αναγράφεται ως μεταφορέας η . ., φέρει υπογραφή και της και δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού που χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά των προϊόντων, στη δε σχετική ένδειξη της φορτωτικής αναγράφεται «NO AYTOY ?????».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999, σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει επιπλέον, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος και να επιδεικνύονται στον έλεγχο. Επίσης οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο όπως 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 και για **τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων**, προϋποθέσεις που δεν τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή, οι προϋποθέσεις, που τίθενται με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999, **θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά** για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και την έκδοση των Τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε εμπιστευτικό έγγραφο-Δελτίο ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. (Κανονισμός 904/2010) της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΣΤ΄(VIES) που απεστάλη στην παραπάνω φορολογική αρχή.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την επιμέλεια που αρμόζει στον μέσο συνετό επιχειρηματία κατά τις εν λόγω συναλλαγές του με την επιχείρηση, ώστε να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία που να αποδεικνύουν αναμφίβολα τη φυσική μεταφορά των αγαθών σε άλλο κ-μ.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*.

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

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ μηδενικών ή πιστωτικών, ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 100 ευρώ, για κάθε δήλωση (κάθε φορολογική περίοδο).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, της Δ.Ο.Υ. ..., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.» - **ΑΦΜ** ...,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
	100,00 Χ 13=1.300,00
	ΣΥΝΟΛΟ:1.300,00 €

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

**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.