



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/10/2017

Αριθμός απόφασης: 2068

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 από 24/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ. .../21-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 -31/12/2013, της με αρ. .../21-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 και της με αρ./21-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 31/5/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1. Με την με αρ. .../21-4-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος συνολικής αξίας **14.382,23 €** (φόρος 6.720,67 + πρόσθετος φόρος 7.661,56).
2. Με την με αρ. .../21-4-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος συνολικής αξίας **3.466,96 €** (φόρος 2.666,89€ + πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 800,07€).
3. Με την με αρ. .../21-4-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος συνολικής αξίας **2.154,31 €** (φόρος 1.657,16 € + πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 497,15€).

Δυνάμει της με αρ./11-10-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος Φ.Π.Α. στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο εκκλησιαστικών ειδών Π.Κ.Δ.Α.» για διαχειριστικές περιόδους 2013 - 2015. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής :

- 1) Διαχειριστική περίοδος 2013 : α) Για συναλλαγές αξίας 43.068,27 € προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν υποβλήθηκαν διασαφήσεις εξαγωγών ως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.2859/00. β) Πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών αξίας 1.800,00€ με προορισμό περιοχές που εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ, χωρίς να τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.2859/00. γ) Έγιναν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας 1.210,00€ προς τον ΑΦΜ BG....., ο οποίος εμφανίζεται ως ανύπαρκτος στο Κ.Μ. από το ηλεκτρονικό αρχείο VIES.
- 2) Διαχειριστική περίοδος 2014 : α) Για συναλλαγές αξίας 42.572,07 € προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν υποβλήθηκαν διασαφήσεις εξαγωγών ως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.2859/00. β) Πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών

αξίας 419,83€ με προορισμό περιοχές που εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ, χωρίς να τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.2859/00. γ) Έγιναν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας 2.272,00€ προς τους ΑΦΜ BG..... και PL....., οι οποίοι εμφανίζονται ως ανύπαρκτοι στο Κ.Μ. από το ηλεκτρονικό αρχείο VIES.

3) Διαχειριστική περίοδος 2015 : Για συναλλαγές αξίας 47.707,65 € προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν υποβλήθηκαν διασαφήσεις εξαγωγών ως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.2859/00.

Περαιτέρω, ο έλεγχος επεκτάθηκε και στις άλλες φορολογίες (εισοδήματος, πρόστιμα Ν.2523/97, Κ.Φ.Δ.) όπου, με βάση τις διαπιστώσεις του, καταλόγισε τους αναλογούντες φόρους και πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η Δ.Ο.Υ. είναι αναρμόδια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι αρμόδια αρχή για την υποβολή των διασαφήσεων των εξαγωγών είναι, εν προκειμένω, το Τελωνείο
- Σύμφωνα με το α. 90 της Κοινοτικής Οδηγίας για την εφαρμογή του ΦΠΑ της Ε.Ε., προϋπόθεση δημιουργίας φορολογικής υποχρέωσης είναι κατ' αρχήν η νόμιμη χρέωση του στο παραστατικό και αφετέρου η είσπραξη του από τον αντισυμβαλλόμενο για να αποδοθεί. Εάν δεν συμβαίνουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις δεν είναι νόμιμη η επιβολή του. Κατά συνέπεια μη νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ των συναλλαγών σε πελάτες εκτός Ε.Ε..
- Σύμφωνα με την 6^η Οδηγία για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. της Ε.Ε., το α. 22 ν. 1642/1986 (36 ν. 2850/2000), υπόχρεος στην καταβολή του φόρου (ΦΠΑ) σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι ο αγοραστής των προϊόντων στη χώρα, όπου θα μεταφερθούν τα προϊόντα. Σε περίπτωση παρατυπίας και στα πλαίσια των διατάξεων της 6^{ης} οδηγίας ΦΠΑ και του συστήματος αμοιβαίας συνδρομής καθίσταται αρμόδιο το κράτος μέλος, στο οποίο οφείλεται ο φόρος. Όταν έγινε η συναλλαγή, οι πελάτες του με ΑΦΜ PL και BG ήταν εντεταγμένοι στο σύστημα VIES και γι' αυτό έγινε αποδεκτή και η σχετική δήλωση INTRASTAT. Κατά συνέπεια μη νομίμως δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. με τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- Σχετικά με τη μη αναγνώριση της δαπάνης που αναφέρεται στο τιμολόγιο αριθ. .../29.6.2015, λόγω εξόφλησής του με μετρητά, η ΠΟΛ 1143/2015 προέβλεπε ρητά τη δυνατότητα εξόφλησης με μετρητά λόγω της επιβολής των capital control με την ΠΝΠ τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας (ΦΕΚ 65 Α /28.6.2015).

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. για την επιβολή του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή – φορολογικός έλεγχος» του Ν. 2859/00 (Φ.Π.Α.) ορίζεται «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. ...Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.». Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής για την επιβολή του φόρου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το ισχυρισμό περί προϋποθέσεων δημιουργίας φορολογικής υποχρέωσης και επιβολής φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.2859/00 ορίζεται : « 1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή, β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή...», στο δε άρθρο 28 του ίδιου νόμου ορίζεται « 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 ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.».

Επειδή, στο άρθρο 16 του κώδικα Φ.Π.Α περί του «χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» ορίζεται : « 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

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,

δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά,

στ) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους,

ζ) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1100/2010 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του Ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) «αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» έχει διευκρινιστεί ότι : «Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ και εναρμονίζεται σε κοινοτικό επίπεδο ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, προκειμένου να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος των διασυνοριακών συναλλαγών, μέσω των

ανακεφαλαιωτικών πινάκων που υποβάλλονται από τα κράτη μέλη. Ο όρος «απαιτητό του ΦΠΑ» σημαίνει το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του ΦΠΑ από τον υπόχρεο. Κατά το χρονικό σημείο που δημιουργείται το απαιτητό του φόρου η πράξη καταχωρείται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου που υποβάλλεται, σύμφωνα με τις οριζόμενες προθεσμίες και παράλληλα και η εν λόγω πράξη δηλώνεται την αντίστοιχη ημερολογιακή περίοδο στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες εφόσον υπάρχει σχετική υποχρέωση (προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές πράξεις).»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η φορολογική υποχρέωση του υποκείμενου στο φόρο γεννάται είτε κατά την παράδοση των αγαθών είτε κατά την έκδοση του τιμολογίου, χωρίς να απαιτείται η είσπραξη της αξίας της συναλλαγής από τον αγοραστή των αγαθών, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Εν προκειμένω, η μη υποβολή διασαφήσεων εξαγωγών των υπό κρίση συναλλαγών δεν αποτελεί απλή παρατυπία, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά απαραίτητο στοιχείο για τη χορήγηση της απαλλαγής Φ.Π.Α., καθώς σύμφωνα με τις οδηγίες που δίνονται από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1262/93, 1075/95 εγχειρίδια της ΓΓΔΕ κ.λ.π.) για τη χορήγηση της απαλλαγής ΦΠΑ κατά την εξαγωγή αγαθών απαιτούνται : α) τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής, β) τιμολόγιο πώλησης χωρίς Φ.Π.Α., με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ Φ.Π.Α., ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ - ΑΡΘΡΟ 24 Ν.2859/2000 ». Στις περιπτώσεις συναλλαγών με ιδιώτες, κατά τις οποίες εξάγονται αγαθά από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο, προς ιδιώτες-πελάτες, κατοίκους τρίτων χωρών, το φορολογικό στοιχείο που καλύπτει την εξαγωγή είναι η Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς Ρυθμίσεις και Άλλες Διατάξεις», γ) σχετικά τραπεζικά έγγραφα, και δ) επιβεβαίωση εξόδου εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. (ηλεκτρονικό μήνυμα από το ICISnet IE 599 "Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής"). Επομένως, ορθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλόγισε στον προσφεύγοντα τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των συναλλαγών για τις οποίες δεν υποβλήθηκαν διασαφήσεις εξαγωγών.

Ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε πελάτες μη ενταγμένους στο ηλεκτρονικό σύστημα VIES.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος.» ορίζεται : «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 22α, παρ. 1 του Ν. 1642/86](#), όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα, προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή, ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος μέλος, όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκειμένου στο φόρο" και του "νομικού προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του [άρθρου 2](#) και του [άρθρου 10.α. του Ν. 1642/86](#).

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 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.

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 Φ.Π.Α. 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 Κ.Β.Σ. 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 δημοσίας 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 Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

γβ. Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

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

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

γγ. Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

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

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.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/ση Φ.Π.Α., Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

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

Επισημαίνουμε τέλος ότι είναι προς το συμφέρον των ελλήνων 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 Φ.Π.Α.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 21/4/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξέδωσε τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. για συναλλαγές με πελάτες των οποίων ο ΑΦΜ είναι ανύπαρκτος στα Κ.Μ. σύμφωνα με το ηλεκτρονικό σύστημα VIES. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ 1201/29-10-1999, κατέληξε ότι για τις εν λόγω συναλλαγές δεν διασφαλίζεται η κατ' αρχήν νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. και καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία (μεταφορικά έγγραφα, βεβαιώσεις παράδοσης των αγαθών, τραπεζικές συναλλαγές κλπ) που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος, όρος απαραίτητος για την αναγνώριση των συναλλαγών ως απαλλασσόμενων από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 περ. α του Ν.2859/2000. Επιπρόσθετα, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τυχόν εκτυπώσεις από το σύστημα VIES με τις οποίες να επαληθεύεται κατά την περίοδο έκδοσης των επίδικων τιμολογίων ή προγενέστερα η εγκυρότητα των ΑΦΜ PL και BG και επομένως ορθώς καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος.

Ως προς τη μη αναγνώριση της δαπάνης με αρ. τιμ. .../29.6.2015, λόγω εξόφλησής της με μετρητά.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τη μη αναγνώριση της δαπάνης με αρ. τιμολογίου .../29-6-2016, δεν αφορά στις υπό κρίση προσαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς πρόκειται για λογιστική διαφορά που καταλογίστηκε στη φορολογία εισοδήματος, πλην όμως θεωρήθηκε εκπεστέα δαπάνη, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00 και συνεπώς δεν επηρεάζει τη φορολογία ΦΠΑ και κατ' επέκταση τον οφειλόμενο φόρο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/4/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 24/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής)

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 – 31/12/2013

Διαφορά φόρου	6.720,67
Πρόσθετος φόρος	7.661,56
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.382,23

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014

Διαφορά φόρου	2.666,89
Πρόστιμο άρθρου 58/ 58Α Κ.Φ.Δ.	800,07
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.466,96

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015 – 31/12/2015

Διαφορά φόρου	1.657,16
Πρόστιμο άρθρου 58/ 58Α Κ.Φ.Δ.	497,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.154,31

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.