



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 11/04/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **780**

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 του «..... **του**» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ.-Τ. Κ..., ο οποίος δήλωσε διακοπή δραστηριότητας την 20/03/2014, κατά της με αριθμό**01-11-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης 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. .. Θεσσαλονίκης, 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 του προσφεύγοντος, 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./01-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.319,84 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.783,81 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 16.103,65 €.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2012 απαντητικό Δελτίο Ελέγχου Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών Φ.Π.Α/VIES της Γενικής Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων που αφορά σε πληροφορίες για τη Βουλγάρικη λήπτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων προς την εν λόγω Βουλγάρικη επιχείρηση για τη φορολογική περίοδο 01/09/2011-31/12/2011, β) το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2013 απαντητικό Δελτίο Ελέγχου Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών Φ.Π.Α/VIES της Γενικής Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων που αφορά σε πληροφορίες για τη Βουλγάρικη λήπτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων προς την εν λόγω Βουλγάρικη επιχείρηση για τη φορολογική περίοδο 01/09/2011-31/12/2011 δυνάμει των οποίων εκδόθηκε η υπ' αριθμ./02-10-2013 εντολή ελέγχου. Επιπροσθέτως ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ/ ΕΞ 2017 (ΑΡ. ΦΑΚ. ...ΓΜ/2016), έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με αίτημα διοικητικής συνδρομής της Βουλγαρίας, για την διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του προσφεύγοντος προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG, η οποία φέρεται ως «εξαφανισμένος έμπορος», της φορολογικής περιόδου 01/09/2011-30/09/2011, που διαβιβάστηκε από το VIES στη φορολογική αρχή.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα παρακάτω:

-Ο προσφεύγων περαίωσε την υπό κρίση χρήση με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

- Στη φορολογική περίοδο 01/10/2011 έως 31/10/2011 ο προσφεύγων διενήργησε πωλήσεις προς βουλγάρικες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:

- Προς τη Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG, προς την οποία εξέδωσε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία: α) το υπ' αριθμ. ΤΔΑ Σειρά Α' ../23-09-2011 συνολικής αξίας 9.597,50 €, β) το αριθμ./02-10-2011 συνολικής αξίας 11.732,50 €, γ) το αριθμ. .../06-10-2011 συνολικής αξίας 11.739,00 € και δ) το αριθμ. .../08-10-2011 συνολικής αξίας 11.635,00 €, χωρίς χρέωση ΦΠΑ.
- Προς τη Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG, προς την οποία εξέδωσε το υπ' αριθμ. ΤΔΑ Σειρά Α' .../08-10-2011 συνολικής αξίας 11.602,50 €, χωρίς χρέωση ΦΠΑ.
- Τα εμπορεύματα που πουλήθηκαν στις ως άνω βουλγάρικες επιχειρήσεις εισήχθησαν από τη Δημοκρατία των Σκοπίων και εκτελωνίστηκαν στο τελωνείο Κατερίνης.

Τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις τις συμπεριέλαβε στην υπ' αριθμ. καταχώρησης/26-01-2012 περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4^{ου} τριμήνου της χρήσης 2011 και στον υπ' αριθμ. καταχώρησης/04-11-2011 Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών που υπέβαλλε.

Για τις πωλήσεις της υπό κρίση περιόδου προς τις ως άνω Βουλγαρικές επιχειρήσεις, ο προσφεύγων κατέχει και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Τα αντίστοιχα Τιμολόγια –Δελτία Αποστολής Σειρά Α' που εκδόθηκαν από θεωρημένο στέλεχος.
- Τις αντίστοιχες διασαφήσεις των εισαγωγών με τα συνημμένα στοιχεία αγοράς και διακίνησης (invoices, Δελτία Αποστολής) και τα μεταφορικά έγγραφα (CMR), με τα οποία απεστάλησαν τα εμπορεύματα από τα Σκόπια στην Ελλάδα.
- CMR της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....», για μεταφορά των εμπορευμάτων από Σιδηρόκαστρο στη Σόφια προς τη λήπτρια επιχείρηση «..... » με το υπ' αριθμ. αυτοκίνητο καθώς και φωτοτυπία της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου και της ταυτότητας του οδηγού
- CMR της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» για τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το Σιδηρόκαστρο στη Σόφια, προς τη λήπτρια επιχείρηση «.....» με το υπ' αριθμ. EU αυτοκίνητο.
- CMR της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» για τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το Σιδηρόκαστρο στη Σόφια, προς τη λήπτρια επιχείρηση «.....» με το υπ' αριθμ. ΕΑ αυτοκίνητο, φωτοτυπία της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου, καθώς και του διαβατηρίου του υπογράφοντος την παραλαβή των εμπορευμάτων στο Τ.Δ.Α.
- CMR της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» για τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το Σιδηρόκαστρο στη Σόφια, προς τη λήπτρια επιχείρηση «.....» με το υπ' αριθμ. αυτοκίνητο, φωτοτυπία της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού

αυτοκινήτου, καθώς και του διαβατηρίου του υπογράφοντος την παραλαβή των εμπορευμάτων στο Τ.Δ.Α.

- CMR της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» για τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το Σιδηρόκαστρο στη Σόφια, προς τη λήπτρια επιχείρηση «.....» με το υπ' αριθμ. ΕΑ αυτοκίνητο, φωτοτυπία της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου, καθώς και του διαβατηρίου του υπογράφοντος την παραλαβή των εμπορευμάτων στο Τ.Δ.Α.

Από τον έλεγχο επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- Επιπροσθέτως ο προσφεύγων κατέθεσε στη φορολογική αρχή Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/1986, στην οποία αναφέρει ότι για τις συναλλαγές αυτές προς τις βουλγάρικες επιχειρήσεις πληρώθηκε μετρητοίς. Κατά τη φόρτωση των εμπορευμάτων από το FYROM, τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με Σκοπιανή μεταφορική εταιρία στο τελωνείο Κατερίνης και κατόπιν στο Σιδηρόκαστρο, όπου και μεταφορτώθηκαν σε Βουλγάρικα φορτηγά και μεταφέρθηκαν στη Βουλγαρία. Επιπλέον, για την πληρωμή των εμπορευμάτων προσκομίστηκαν υπεύθυνες δηλώσεις των Βούλγαρων του και του, οι οποίοι δηλώνουν ότι η αξία των τιμολογίων πληρώθηκε μετρητοίς στον προσφεύγοντα.

Συγκεκριμένα για το έτος 2011 διαπιστώθηκε ότι:

Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, 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.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για τις πωλήσεις στη χρήση 2011 συνολικής αξίας 56.306,50 €, προς τις Βουλγάρικες επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG και «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, δεν συνοδεύονταν από ικανά έγγραφα και στοιχεία που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της φυσικής 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 ΠΟΛ 1201/1999. Συνεπώς θεωρείται ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις-εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 σε συντελεστή φόρου 13% , όπως ίσχυε το έτος 2011, 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 ο προσφεύγων προς τις ως άνω βουλγάρικες επιχειρήσεις χωρίς την επιβολή Φ.Π.Α., για την υπό κρίση χρήση.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο επίμαχος καταλογισμός είναι εσφαλμένος καθ' ότι τον αναλογούντα Φ.Π.Α. τον έχει ήδη καταβάλλει στο τελωνείο Κατερίνης κατά τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων που τα εισήγαγε από τη Δημοκρατία των Σκοπίων. Τούτο αποδεικνύεται ευχερώς από τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και τα αποδεικτικά είσπραξης και άδειας παράδοσης τελωνισμένων εμπορευμάτων που του χορήγησε το τελωνείο για όλα τα επίμαχα τιμολόγια-δελτία αποστολής. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 28 του Κώδικα περί Φ.Π.Α., η ενδοκοινοτική παράδοση αποτελεί πράξη παράδοσης αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κράτος - Μέλος από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάσταση του σε άλλο Κράτος - Μέλος και (Π παράδοση αυτή ενν.) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. γιατί φορολογείται στο Κράτος - Μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Το βάρος καταβολής του Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές με τις βουλγάρικες επιχειρήσεις το φέρουν οι εν λόγω εταιρίες, καθώς πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ αυτός πραγματοποίησε παραδόσεις που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.. Η μερική έκθεση ελέγχου, απαντώντας επί του ζητήματος της ύπαρξης απαλλασσόμενης από το φόρο ενδοκοινοτικής παράδοσης εκ μέρους του προς τις Βουλγάρικες επιχειρήσεις, αναφέρεται αποκλειστικά στην έλλειψη παραστατικών τραπεζών που θα πιστοποιούσαν την πληρωμή των συναλλαγών από τις Βουλγάρικες εταιρίες, αποδεχόμενη προφανώς κατά τα λοιπά, τη σωρευτική συνδρομή των λοιπών αναγκών προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος, για την κατάφαση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών. Μολαταύτα, οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν τις μετρητοίς και προσκόμισε και Υπεύθυνες Δηλώσεις από τους Βούλγαρους οδηγούς που επιβεβαιώνουν ότι τον πλήρωσαν με καταβολή μετρητών. _Οι απολύτως αναγκαίες προϋποθέσεις και στοιχεία που απαιτεί ο Κώδικας Φ.Π.Α. αλλά και η ΠΟΛ 1201/1999 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, την οποία επίσης παραθέτει η έκθεση ελέγχου, ενυπάρχουν, όλες σωρευτικά, στις επίμαχες συναλλαγές. Η επίκληση εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής ότι τα στοιχεία πιστοποίησης της συναλλαγής ήταν ελλιπή επειδή δεν υπάρχει μόνο παραστατικό τραπεζής ουσιαστικά «στοχοποιεί» τις συναλλαγές τοις μετρητοίς και ανάγει την ύπαρξη τραπεζικού εμβάσματος, ήτοι μη ρητώς καθοριστέας κατά τον κρίσιμο χρόνο προϋπόθεσης υπό την εκδοχή του προαπαιτούμενου, σε αναγκαίο στοιχείο για την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παράδοσης. Ως δε εξ αυτού είναι απολύτως αναιτιολόγητη και ερειδόμενη επί εσφαλμένης προϋπόθεσης, καθώς υφίστανται όλα τα νομίμως απαιτούμενα στοιχεία σωρευτικά. Τονίζεται ότι, η αμφισβήτηση της νομιμότητας των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων

και η ανάγκη εξεύρεσης επιπλέον στοιχείων εκτός των απαιτούμενων εκ του νόμου, κατά τρόπο που συνιστά ανεπίτρεπτο προσθήκη αναγκαίας προϋπόθεσης ή μη ορθή ερμηνεία τεθείσας (βλ. ανωτέρω), θα ήταν λογική αν εξέλιπαν αναγκαία στοιχεία όπως τιμολόγια, φορτωτικές ώστε να τίθεται υπό αμφιβολία το εάν πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές. Στην περίπτωση του όμως, προσκόμισε όλα τα τιμολόγια, τις φορτωτικές, τα CMR αλλά και φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων και των διαβατηρίων των παραλαβόντων οδηγών, όπως ορίζει αναλυτικά η ΠΟΛ. Επιπλέον, η προσκόμιση Υπεύθυνων Δηλώσεων των ατόμων που τον πλήρωσαν τοις μετρητοίς, αλλά και η παρεμβολή του Τελωνείου Κατερίνης καταδεικνύουν ευχερώς την πραγματοποίηση των συναλλαγών και τον τρόπο αποπληρωμής τους. Από όλα τα προαναφερόμενα στοιχεία, κατά την κοινή πείρα και την κρίση του μέσου συνετού ανθρώπου, εύκολα καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι πραγματοποιήθηκαν όντως οι συναλλαγές. Η ανεπάρκεια όμως των Βουλγαρικών Αρχών, δε μπορεί να επηρεάσει ούτε επιδρά ουδόλως επί της δικής του δήλωσης, ούτε βέβαια μπορεί βασίμως να την καταστήσει ανακριβή, επί τη βάση του ισχυρισμού ότι οι Βούλγαροι με τους οποίους συναλλάχθηκε δεν εκπλήρωσαν τις δικές τους υποχρεώσεις προς το βουλγάρικο κράτος, ζήτημα αδιάφορο εν σχέση με τη δική του συμπεριφορά. Κατά το χρόνο που καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί τους, με αντικείμενο και περιεχόμενο συναλλαγής που από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν αμφισβητήθηκε, διέθεταν ενεργό Α.Φ.Μ. και το ότι το Α.Φ.Μ. της «.....» απενεργοποιήθηκε στις 18-09-2012 (ένα σχεδόν έτος μετά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους), και φυσικά για λόγους άγνωστους και αδιάφορους σ' αυτόν, δε δύναται να επηρεάσει τη δική του φορολογική υποχρέωση. Όσον αφορά την απάντηση της μερικής έκθεσης ελέγχου επί του ζητήματος αυτού, αναφέρει ότι δεν μπορεί να αγνοηθεί επίσημο έγγραφο συνεργαζόμενης χώρας αφού ο έλεγχος προκλήθηκε από την ελληνική υπηρεσία λόγω ελλিপών στοιχείων πιστοποίησης της συναλλαγής. Ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απαράδεκτος καθόσον έμμεσα και κεκαλυμμένα, χωρίς να αποτελεί ωστόσο αυτό βάση του ενδίκου καταλογισμού, προφανώς λόγω αντικειμενικής αδυναμίας θεμελίωσης, θέτει ως σταθμιστέο το ανωτέρω, υπό την έμμεση εκδοχή περί θολού τοπίου των επίμαχων συναλλαγών. Εξαρχής δεν έπρεπε να ζητηθεί η συνδρομή της Βουλγαρίας καθώς, σύμφωνα με όσα προανέφερε, η ύπαρξη των συναλλαγών και ο τρόπος αποπληρωμής τους αποδεικνύονταν με όλα τα αναφερόμενα στο νόμο στοιχεία και δεν επιδέχονταν αμφισβητήσεως.

- 2) Αντίθεση του οικείου ελέγχου προς τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και τις συνοδευτικές αρχές της επικαιρότητας και ακριβούς υποχρέωσης διεκπεραίωσης του ελέγχου κατ' άρθρο 25 του ν. 4174/2013.
- 3) Μη ορθή εφαρμογή δυσμενέστερων από άποψη διαχρονικού δικαίου διατάξεων του ν. 2523/1997 έναντι αυτών των ν. 4174/2013 και 4337/2015. Οι επιβαρύνσεις και η διάταξη

που τις προβλέπει είναι μη νόμιμες και αντισυνταγματικές ως παραβαίνουσες την αρχή της αναλογικότητας. Καθίσταται εν προκειμένω σαφές ότι εσφαλμένα από πλευράς φορολογικής αρχής υπολογίστηκε ο επίδικος πρόσθετος φόρος επί τη βάσει των διατάξεων του Ν. 2523/97 και σε ποσοστό 120%, ενώ αντιθέτως όφειλε η ελεγκτική αρχή να εφαρμόσει τις ισχύουσες επιεικέστερες διατάξεις του Ν. 4174/2013. Κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο ότι πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις βουλγάρικες επιχειρήσεις

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

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

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

Το άρθρο 131, της οδηγίας ορίζει ότι: «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».

Περαιτέρω, το άρθρο 138, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4 της οδηγίας, το οποίο έχει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του εν λόγω τίτλου ΙΧ, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα: «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/EK του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Επειδή η ενδοκοινοτική παράδοση, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 28, και απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-84/09, σκέψη 26).

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 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). 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, «Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι **τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους. 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. προπαρατεθείσες υποθέσεις *Teleos* κ.λπ., σκέψη 44, καθώς και *Twoh International*, σκέψη 24). 43. 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, όπως προκύπτει από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Colle*, σκέψη 24)» (ΔΕΚ C-285/2009 σκέψη 23).

Επειδή, «...δεν αντίκειται στο κοινοτικό δικαίωμα να απαιτείται από τον προμηθευτή να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φοροαποφυγή. Επομένως, το ότι ο **προμηθευτής**

ενήργησε καλοπίστως, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε και αποκλείεται η συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή αποτελούν σημαντικά στοιχεία για να καθοριστεί η δυνατότητα να υποχρεωθεί ο προμηθευτής αυτός να καταβάλει εκ των υστέρων τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Αντιθέτως, άπαξ ο προμηθευτής τήρησε τις υποχρεώσεις του σχετικά με την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ενώ η συμβατική υποχρέωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό. (βλ. σκέψεις 50, 58, 60, 65-67, διατακτ. 2) (ΔΕΚ C-409/2004).

Επειδή, «...κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 42· αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I7897, σκέψη 23· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29). 32. Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής. 33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβίβασης του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή. 34. Όσον αφορά, δεύτερον, την υποχρέωση του πωλητή να αποδείξει ότι το αγαθό απεστάλη ή μεταφέρθηκε εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση αυτή πρέπει να εντάσσεται στο ιδιαίτερο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος της φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), λόγω της καταργήσεως των εσωτερικών συνόρων από 1ης Ιανουαρίου 1993 (προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 21). 35. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, ακόμα και αν η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών υπόκειται στην αντικειμενική προϋπόθεση της υλικής μεταφοράς

των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών είναι **δυσχερές για τη φορολογική αρχή να εξακριβώσει αν τα εμπορεύματα έχουν ή όχι υλικώς απομακρυνθεί από το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους**. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές προβαίνουν στην εξακρίβωση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (προμνησθείσες αποφάσεις *Teleos* κ.λπ., σκέψη 44, και *R.*, σκέψη 42)[...] 47. Κατά πάγια νομολογία, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, *Gemeente Leusden* και *Holin Groep*, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76? προμνησθείσα απόφαση *R.*, σκέψη 36, καθώς και απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, *Mahag?ben* και *D?vid*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και ο οποίος δικαιολογεί ενίοτε αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των πωλητών (προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψεις 58 και 61). 48. Έτσι, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φορολογική απάτη [...] (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33, 34, 35, 47).

Επειδή, η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων διασφαλίζεται από το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών V.I.E.S., το οποίο ισχύει μετά την 1.1.1993. Με το σύστημα αυτό, το οποίο συνίσταται σε μία ηλεκτρονική βάση δεδομένων ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ του αγοραστή, ώστε να διασφαλίζεται, όσον αφορά την ιδιότητα του, ο τόπος εγκατάστασης του και ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στις παραδόσεις αυτές στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του, όπου οι πράξεις αυτές φορολογούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προέβη στη δημιουργία μίας νέας ηλεκτρονικής διεύθυνσης στο Internet, μέσω της οποίας, από 1.1.2002, καθίσταται πλέον δυνατή η επαλήθευση της ισχύος του αριθμού ΑΦΜ/ Φ.Π.Α., ενός εμπόρου σε οποιαδήποτε κοινοτική χώρα, όλες τις ημέρες και ώρες του χρόνου. Η απάντηση την οποία λαμβάνει κάποιος σε ένα αίτημα επαλήθευσης αριθμού ΑΦΜ/ Φ.Π.Α., έχει την μορφή: «Ο αριθμός ΑΦΜ/Φ.Π.Α ισχύει» ή «Ο αριθμός ΑΦΜ/Φ.Π.Α δεν ισχύει». Αυτό σημαίνει ότι η απάντηση που λαμβάνεται περιορίζεται στο να πληροφορήσει τον ερωτώντα εάν ένας συγκεκριμένος αριθμός ΑΦΜ/Φ.Π.Α., είναι εν ισχύ κατά τη συγκεκριμένη ημέρα και ώρα που διενεργείται το ερώτημα για επαλήθευση.

Επειδή, η απλή επιβεβαίωση, ότι ο αριθμός ΑΦΜ/Φ.Π.Α ισχύει, δεν καλύπτει περιπτώσεις όπως είναι η επίδικη και οι οποίες δεν προϋποθέτουν μόνο τη γραπτή επαλήθευση της εγκυρότητας ενός κοινοτικού αριθμού. ΑΦΜ/Φ.Π.Α αλλά απαιτούν και στοιχεία όπως της πλήρους επωνυμίας, της νομικής μορφής και της διεύθυνσης του κοινοτικού εμπόρου, ώστε να αποδεικνύεται η δέουσα επιμέλεια και η καλοπιστία του πωλούντος τα αγαθά εμπόρου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του προσφεύγοντος, η Ελληνική φορολογική αρχή απηύθυνε αίτηση για παροχή πληροφοριών στις Βουλγάρικες αρχές, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1). Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρείχαν οι αρχές αυτές αναφέρεται ότι η λήπτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG δεν μπορούσε να εντοπιστεί, η παραλαβή των αγαθών δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί, τα τιμολόγια δεν προσκομίστηκαν, ο αντίστοιχος ΦΠΑ δεν καταβλήθηκε και δεν υπήρχαν πληροφορίες σχετικά με τη διεύθυνση που παραδόθηκαν τα εμπορεύματα. Ο Βούλγαρος επιτηδευματίας είναι «εξαφανισμένος έμπορος» και δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί στη δηλωθείσα διεύθυνση. Δεν έχει υπάρξει καμία επικοινωνία με το διαχειριστή της ως άνω επιχείρησης. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τη λήπτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG της οποίας το ΑΦΜ/ΦΠΑ επιπρόσθετα ακυρώθηκε.

Επειδή, από τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς που ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο, ήτοι φωτοτυπίες CMR δεν προκύπτει το ποιος παρέλαβε τα εμπορεύματα, δεν υπάρχει υπογραφή στο συνοδευτικό έγγραφο (CMR) ή σε χωριστό έγγραφο. Από τα ανωτέρω δικαιολογητικά δεν διασφαλίζεται η νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις παραπάνω συναλλαγές και κατ' επέκταση το δικαίωμα της έκδοσης των επίμαχων ΤΔΑ χωρίς ΦΠΑ για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα νομολογιακώς κριθέντα, ο πωλητής των αγαθών θα πρέπει να κατέχει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο (CMR ή packing list με την υπογραφή του παραλήπτη), από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη των εμπορευμάτων στην Βουλγαρία, καθώς και η παραλαβή τους 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 τον προσφεύγοντα.

Επειδή, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν εμπιστευτικά έγγραφα-απαντητικά Δελτία 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 απεστάλησαν στην παραπάνω φορολογική αρχή.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την επιμέλεια που αρμόζει στον μέσο συνετό επιχειρηματία κατά τις εν λόγω συναλλαγές του με τις βουλγάρικες επιχειρήσεις, 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 όλως επικουρικώς ήταν προς το συμφέρον του προσφεύγοντος 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.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της αντιθέσεως του έλεγχου προς τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

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

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο

διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που

δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017, ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **26 παρ. 1 του Ν.4173/2014** «Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας* 1999, σελ. 151 επ.)».

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι ως άνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί της μη επιβολής της επιεικέστερης διάταξης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, λόγω της εφαρμογής των δυσμενέστερων από άποψη διαχρονικού δικαίου διατάξεων του ν. 2523/1997 έναντι αυτών των ν. 4174/2013 και 4337/2015.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης

αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./01-11-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ./01-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: **7.319,84 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
--	-----	-----	-----	-------------	--------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.783,81€	3.659,92€	2.778,61€	6.438,53 €	6.438,53 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» - **ΑΦΜ**, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./01-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Φ.Π.Α.

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.319,84	7.319,84
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	8.783,81	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		3.659,92
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		2.778,61
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.103,65	13.758,37 €

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.