



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-09-2020
Αριθμός Απόφασης: 1419

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στον, και του – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, και του – **Α.Φ.Μ.** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** εξέδωσε την υπ. αριθ. Εντολή Ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α.. Απόρροια των πορισμάτων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **183.942,81 ΕΥΡΩ** (89.469,89 ΕΥΡΩ Φόρος + 94.472,92 ΕΥΡΩ Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω διαπιστώσεων από τον έλεγχο των ακολούθων:

- Για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής καθαρής αξίας 670.030,69 ΕΥΡΩ δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου (δε βρέθηκαν) τα CMR (μεταφορικά έγγραφα), με αποτέλεσμα να μην αναγνωρισθεί η απαλλαγή Φ.Π.Α. λόγω μη εκπλήρωσης των προϋποθέσεων που θέτει ο Ν.2859/2000, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ύψους 87.103,99 ΕΥΡΩ.
- Για επτά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. καθαρής αξίας 11.327,02 ΕΥΡΩ, διότι σύμφωνα με την προσφεύγουσα προηγήθηκε η έκδοση Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής δεν έγινε δεκτό ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές είναι απαλλασσόμενες διότι στις περιπτώσεις αυτές δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το αντίστοιχο Ειδικό Διπλότυπο Δελτίου Απαλλαγής με αποτέλεσμα να καταλογιστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ύψους 1.472,51 ΕΥΡΩ.

- Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες καθαρής αξίας 3.098,69 ΕΥΡΩ και αναλογούνται Φ.Π.Α. 712,71 ΕΥΡΩ, διότι αφορούσαν δαπάνες φορτηγών αυτοκινήτων που δεν ανήκαν στην προσφεύγουσα.
- Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες καθαρής αξίας 1.342,02 ΕΥΡΩ και αναλογούνται Φ.Π.Α. 207,68 ΕΥΡΩ, διότι αφορούσαν δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Δεν τηρήθηκαν για την επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης οι διατάξεις του Κ.Δ.Δ., καθώς η **Δ.Ο.Υ.** ουδέποτε μετέβη στην έδρα της εταιρίας, ούτε επέδωσε αυτήν στην κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου, ούτε ακολούθησε την επιβαλλόμενη διαδικασία των διατάξεων του Κ.Δ.Δ. που αφορούν την επίδοση αλλά επέδωσε αυτήν σε υπάλληλο της εταιρίας του στη διεύθυνση που εδρεύει η **Δ.Ο.Υ.**, **στη**, Επομένως, με βάση τα παραπάνω αναφερόμενα η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρη, με αποτέλεσμα να έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους λόγω παρέλευσης πενταετίας (χρήση 2013).
2. Λανθασμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την απαλλαγή Φ.Π.Α. σε μια σειρά από ενδοκοινοτικές παραδόσεις που έγιναν το 2013, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί Φ.Π.Α. ύψους 87.103,98 ΕΥΡΩ με τη αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα CMR που αφορούν τις συγκεκριμένες εξαγωγές, καθώς οι προσφεύγοντες λόγω του ότι δεν είχαν την ευχέρεια να βρουν τα αντίστοιχα CMR ζήτησαν από τον έλεγχο να τα αναζητήσει από δύο ναυτιλιακές εταιρίες πράγμα που δεν έπραξε ως είχε υποχρέωση και επιπρόσθετα επέδειξαν στον έλεγχο έγγραφα εκτελωνισμού τα οποία δεν έγιναν δεκτά.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς των προσφευγόντων, επισημαίνουμε τα εξής:

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του **άρθρου 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί

στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 4 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «4. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/2014 διευκρινίζεται ότι: «10. Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου σε συνεταιίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου ή σε συνεταιίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν άλλου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή σε σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, με την προϋπόθεση να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία του νομίμου εκπροσώπου, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η

οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν κατέστη δυνατό στην υπάλληλο της φορολογικής αρχής να βρει τον νομικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρίας, στην έδρα της, στις 31/12/2019, προκειμένου να του επιδώσει την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με τα ανωτέρω μπορούσε να επιδώσει την προσβαλλόμενη πράξη σε υπάλληλο της εταιρίας. Παρά ταύτα η υπάλληλος της φορολογικής αρχής επέδωσε αυτή σε υπάλληλο της προσφεύγουσας εταιρίας, ο οποίος όμως προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας «Πίνακα Προσωπικού», υπογεγραμμένο από την προσφεύγουσα, χωρίς να προσκομίσει σχετική εξουσιοδότηση. Βάσει των ανωτέρω υπάρχει πλημμέλεια στην υπό εξέταση επίδοση. Λαμβάνοντας όμως υπόψη ότι, η υπό εξέταση πράξη προσβλήθηκε εμπρόθεσμα με ενδικοφανή προσφυγή, τόσο από την εταιρία όσο και από τον - **Α.Φ.Μ.**, διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας, γεγονός που αποδεικνύει ότι αμφότεροι έλαβαν γνώση έγκαιρα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ότι αμφότεροι καμία βλάβη δεν επικαλούνται ότι υπέστησαν λόγω της πλημμέλειας αυτής και περαιτέρω ότι οποιαδήποτε πλημμέλεια στην κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν επηρεάζει το κύρος αυτής, καθώς εκδόθηκε εντός της πενταετούς περιόδου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου, εξαιτίας άκυρης επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, τυγχάνει απορριπτέος.

Σημειώνεται ότι αποτελεί πάγια νομολογιακή θέση ότι η έλλειψη ή οι πλημμέλειες περί την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων δεν άγουν σε ακυρότητα των τελευταίων, παρά μόνο εμποδίζουν την έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής (βλ. *ΣτΕ 4868/2013, 867/2010, 465/2007, 1425/2000, 2579/1998*). Και τούτο διότι, όπως επισημαίνεται και από τη θεωρία (βλ. *Ευ. Πρεβεδούρου, Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης – άρθρο 19 Κ.Δ.Διαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο, 2015*), η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχομένου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής,

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.2859/2000 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 άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/26-10-1999 διευκρινίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

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

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

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

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

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

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση

των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 και 3 του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιοδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω η προσφεύγουσα εταιρία, που είχε καταχωρήσει στα βιβλία της ενδοκοινοτικές παραδόσεις, έπρεπε να είχε διαφυλάξει το υποστηρικτικό υλικό των εγγραφών αυτών όπως, μεταξύ των άλλων, τα σχετικά CMR, έτσι ώστε να αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα εξήλθαν από την Ελλάδα και μεταφέρθηκαν στη χώρα προορισμού της Ε.Ε.. Ο ισχυρισμός ότι δε δόθηκε αρκετός χρόνος για να βρεθούν και να προσκομιστούν τα CMR δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς έπρεπε τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας να είναι οργανωμένα ώστε να προσφερθούν άμεσα σε πρώτη χρήση στον έλεγχο. Επίσης, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός ότι προσκομίστηκαν τελωνειακά έγγραφα που αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών στις χώρες προορισμού, καθώς δεν εκδίδονται τελωνειακά έγγραφα σε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Ομοίως, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός ότι η φορολογική αρχή είχε

υποχρέωση να αναζητήσει τα CMR από τις εταιρίες που της υποδείχτηκαν, καθώς δεν αναφέρεται σε καμία διάταξη τέτοια υποχρέωση, εν αντιθέσει με πληθώρα διατάξεων που αναφέρουν την υποχρέωση της προσβάλλουσας εταιρίας να προσκομίσει τα έγγραφα αυτά στη Φορολογική Αρχή. Σε συνδυασμό με τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στον έλεγχο τα απαιτούμενα έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι ορισμένες ενδοκοινοτικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στη χώρα προορισμού, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κακώς δεν αναγνωρίστηκαν όλες οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές ως απαλλασσόμενες πράξεις, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α. αυτών ύψους 87.107,98 ΕΥΡΩ, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και του – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων με βάση με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 -31/12/2013	
Χρεωστικό υπόλοιπο	89.469,89
Προσαύξηση λόγω ανακρίβειας	94.472,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	183.942,81

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.