



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/02/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 458

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα τον, κάτοικο, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ φορολογικής περιόδου 01/07/2020-30/09/2020,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ φορολογικού έτους 2021.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/07/2020-30/09/2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 1.367.182,77 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 683.591,39 €, ήτοι συνολικό ποσό **2.050.774,16 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **250,00 €**, διότι ανταποκρίθηκε εκπρόθεσμα (μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.) στην υπ' αριθμόν/2021 πρόσκληση του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων-στοιχείων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 15/09/2021 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Φορολογίας Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε το υπ' αριθμόν ΔΕΛ ΣΤ/2021 ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το οποίο, εστάλη αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές της Ουγγαρίας, προκειμένου να ελεγχθούν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της προσφεύγουσας (μέσω του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που έχει λάβει στην Ελλάδα) προς την ουγγρική επιχείρηση με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. για τη χρονική περίοδο 01/07/2020-30/09/2020. Συγκεκριμένα, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές με το ως άνω έγγραφο ενημέρωναν τις ελληνικές ότι η εν λόγω ουγγρική επιχείρηση δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί και δεν επικοινωνεί με τις φορολογικές αρχές, ούτε είναι συνεπής προς τις δηλωτικές της υποχρεώσεις (υπέβαλλε μηδενικές φορολογικές δηλώσεις έως τον 8ο του 2020 και δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες από τον 9ο του 2020).

Κατόπιν των ανωτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία έχει έδρα στη Βουλγαρία και έχει λάβει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. μέσω φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα από την 01/07/2020, διαπιστώθηκε αυτή έχει υποβάλει την υπ' αριθμόν/2020 δήλωση Φ.Π.Α. για την επίμαχη περίοδο 01/07/2020-30/09/2020, με την οποία δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 9.957.245,50 €, καθώς και τους σχετικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες παραδόσεων αγαθών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν δηλωθεί από την προσφεύγουσα ως ενδοκοινοτικοί πελάτες-αποδέκτες των αγαθών που εμπορεύεται ήταν και η ουγγρική επιχείρηση με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με τις σχετικές πωλήσεις να έχουν ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	Ποσά (€)
Ιούλιος	217.993,90
Αύγουστος	1.752.482,18
Σεπτέμβριος	3.726.118,80
Σύνολο	5.696.594,88

Ο έλεγχος, μέσω της υπ' αριθμόν/2021 Πρόσκλησης για προσκόμιση στοιχείων, ζήτησε από την προσφεύγουσα την προσκόμιση όλων των πρόσφορων στοιχείων που προβλέπουν οι ΠΟΛ 1201/99 και 1281/98 που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών εκτός Ελλάδος και την παραλαβή τους από τον αγοραστή.

Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο εκπρόθεσμα (μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθμόν/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου), διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

- όλα τα μεταφορικά έγγραφα CMR που προσκομίστηκαν στον έλεγχο ήταν ανυπόγραφα από τον παραλήπτη των εμπορευμάτων, ενώ σε πολλά δεν απεικονιζόταν επαρκώς η επωνυμία του μεταφορέα.
- δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα συνοδευτικά έγγραφα που μνημονεύονται στα CMR.
- δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο (e-mail, αλληλογραφία κλπ) που να αποδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο ήρθαν σε επαφή οι δύο επιχειρήσεις.

Παράλληλα, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι «ενώ φέρεται να διενεργήθηκαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις ποσού 5.696.594,88 € προσκομίστηκε στον έλεγχο κίνηση λογαριασμού της Βουλγάρικης Τράπεζας, στη βουλγάρικη γλώσσα, χωρίς επίσημη μετάφραση, από την οποία προκύπτει μόλις μία πίστωση εκατό χιλιάδες ευρώ από την ουγγρική επιχείρηση στην ελεγχόμενη. Δεν υπάρχουν ενδείξεις για πραγματοποίηση πληρωμών από τρίτους. Σημειώνεται ότι, την 15/9/2021, με το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο προσκομίστηκαν κατά δήλωση τραπεζικά έγγραφα στη βουλγαρική γλώσσα, χωρίς επίσημη μετάφραση, τα οποία δε φέρουν επωνυμία εκδότη, ημερομηνία συναλλαγών, τίτλο εκτύπωσης (π.χ. *extraît* από Τράπεζα), σφραγίδες & υπογραφές και συνεπώς δεν αποδεικνύουν πληρωμές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων».

Δεδομένων των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω εκροές της προσφεύγουσας δεν τυγχάνουν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών αλλά φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Συνεπώς, προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά το ποσό των **5.696.594,88 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η αρμόδια φορολογική αρχή ουδόλως έλαβε υπόψη τα τιμολόγια προς την ουγγρική εταιρεία, καθώς και τα CMR που τα συνόδευσαν.

2ος λόγος: Η τήρηση υπογεγραμμένου αντιγράφου CMR από τον επιχειρηματία που αποστέλλει αγαθά σε χώρες της Ε.Ε. δεν είναι υποχρεωτική στη χώρα μας, βάσει άρθρου 11 του Κ.Β.Σ..

3ος λόγος: Οι παραγγελίες πραγματοποιούνταν τηλεφωνικώς, κάτι το οποίο συνηθίζεται στις διεθνείς συναλλαγές και για το λόγο αυτό δεν υπάρχει σχετική αλληλογραφία μεταξύ των δύο αντισυμβαλλομένων.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 9-23), ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα τα προσκομισθέντα υποστηρικτικά στοιχεία για κάθε τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την ουγγρική επιχείρηση και αναλύει επαρκώς και διεξοδικά όλες τις ελλείψεις αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 «απαλλάσσεται από το φόρο 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,
αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999:

«...»

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.).

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει σαφώς ότι η υποχρέωση για φύλαξη των νομότυπων στοιχείων που να αποδεικνύουν την ενδοκοινοτική μεταφορά των αγαθών ήταν της προσφεύγουσας, η οποία ενεργούσε ως Έλληνας πωλητής των αγαθών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ήταν η ίδια υπόχρεη για τήρηση νομότυπων εγγράφων μεταφοράς CMR απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με βάση τη λογική και τα δεδομένα της κοινής πείρας, είναι ανέφικτο παραγγελίες για εμπορεύματα αξίας άνω των 5,5 εκ. € να μη γίνονται εγγράφως.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι όλες οι παραγγελίες έγιναν τηλεφωνικώς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2020-30/09/2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φορολογητέων εκροών	5.696.594,88
Φόρος εκροών	1.367.182,77
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	683.591,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.050.774,16

B)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.