



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2088

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 44.036,76 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 22.018,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 66.055,14 ευρώ.

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος έχει ως κύρια δραστηριότητα: «εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ειδών ιματισμού, γουνών, υποδημάτων», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/03/2022, σύμφωνα με την με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. (Αρ. Φακ.) Δελτίο ελέγχου ΦΠΑ, της Διεύθυνσης Ελέγχων (Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α.) της Α.Α.Δ.Ε. Με το ανωτέρω έγγραφο η ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ -Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ -Τμήμα ΣΤ' ζήτησε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να διενεργήσει διασταυρωτικό έλεγχο ΦΠΑ, προκειμένου να ελεγχθούν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της επιχείρησης του προσφεύγοντος προς την κοινοτική επιχείρηση με την επωνυμία και διεύθυνση στην Ιταλία.

Το ως άνω έγγραφο του ΣΤ' Τμήματος αναφέρει ότι, σύμφωνα με ενημέρωσή τους από τις Ιταλικές Φορολογικές Αρχές η εν λόγω Ιταλική επιχείρηση είναι υψηλού κινδύνου όσον αφορά την φορολογική συμμόρφωση, τις πληρωμές, την έλλειψη πραγματικών εγκαταστάσεων και έδρας της επιχείρησης, την έλλειψη λογιστικών καταχωρήσεων και την έλλειψη νόμιμου εκπροσώπου. Επιπλέον, επισημαίνει ότι δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ελληνική επιχείρηση.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την ως άνω ιταλική επιχείρηση τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθ. 28 ν. 2859/2000) ως κάτωθι:

Α/Α	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ - ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗ ΜΕ ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ	
			ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	Καθαρή Αξία σε €
1				21.844,75
2				22.485,55

3	..... .....	..... .....	..... .....	25.772,00
4	..... .....	..... .....	..... .....	32.270,90
5	..... .....	..... .....	..... .....	22.808,62
6	..... .....	..... .....	..... .....	23.061,40
7	..... .....	..... .....	..... .....	24.560,10
8	.....	.....	.....	27.783,05
9	..... .....	..... .....	..... .....	17.034,84
10	..... .....	..... .....	..... .....	17.933,50
11	..... .....	..... .....	..... .....	17.356,14
12	..... .....	..... .....	..... .....	17.230,22
13	.....	.....	.....	17.173,80
14	..... .....	..... .....	..... .....	17.279,19
15	.....	.....	.....	16.956,15
ΣΥΝΟΛΟ				321.550,21

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συγκεκριμένα επειδή, δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που απορρέουν από τις διατάξεις θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από Φ.Π.Α. καθώς **δεν επιβεβαιώθηκε η νόμιμη πραγματοποίηση των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων και ειδικότερα η φυσική μεταφορά των αγαθών από το Ελληνικό έδαφος στο κράτος μέλος απόκτησης (Ιταλία)**, ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν τύγχαναν ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την Ελλάδα προς την Ιταλία, ήτοι πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα κατά το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, αλλά εγχώριες πωλήσεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., ο οποίος Φ.Π.Α. καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης - Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.
- Ελλιπής αιτιολογία της Ειδικής έκθεσης Ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 Κώδικα ΦΠΑ: (Ν. 2859/2000) «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...], δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος μέλος και η παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει **μόνον εάν**, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες: i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α., ii) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος-μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α., ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28, iii) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος-μέλος, ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 1α του αρθ.28 του ν. 2859/2000 –Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2γ και 2δ του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και ισχύει από 01/01/2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ιδίου νόμου, 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,

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.[..]

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/9.1.2015 (ΦΕΚ Β' 120/ 21.1.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.»: **«Άρθρο 4: Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε. Για την απαλλαγή του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε απαιτείται:** Α. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας. [...]. Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς **εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος.** α. ο εισαγωγέας (διασφαριστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIES στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. [...]. β. **ο αγοραστής των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIES.** γ. **επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIES** που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής. δ. τιμολόγιο [...]. ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους αποστέλλονται σε Κράτος-Μέλος διαφορετικό από το Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIES που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος-Μέλος εγκατάστασής του, τόσο ο ΑΦΜ/VIES που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα, όσο και ο ΑΦΜ/VIES του αγοραστή στο Κράτος-Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς και τα πλήρη στοιχεία αυτών. **Οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ** και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση γ' . στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος-Μέλος προορισμού. Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας-εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται η πρόθεσή της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα, καθώς και τα κατωτέρω: -στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός, αριθμός κυκλοφορίας), -στοιχεία οδηγού (ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία), -τόπος προορισμού (πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση). ζ. [...]. Τα υπό στοιχεία δ' , ε' και στ' δικαιολογητικά των ανωτέρω Α' και Β' παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. [...]. Άρθρο 5: [...]. Άρθρο 6: Παραβάσεις - Κυρώσεις. 1. Σε περίπτωση που

διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος-Μέλος, αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής **καθίσταται άμεσα απαιτητός** και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. [...]. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέα καθίσταται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον υπόχρεο στο φόρο εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ. 2. [...].»

Επειδή σύμφωνα με την **E.2019/22.02.2022** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την E.2079/31.10.2022, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

[..]

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζονται θέματα εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4714/2020 που αφορούν τη διαχείριση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) από 1/1/2020 καθώς και τις υποχρεώσεις των προμηθευτών και των πελατών που είναι μέρη των συναλλαγών της μορφής αυτής, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τους ενδιάμεσους φορείς εκμετάλλευσης, τις τριγωνικές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις και τους κανόνες που τις διέπουν καθώς και τις παρεκκλίσεις τους, τις προϋποθέσεις απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και τους τρόπους απόδειξης της φυσικής μεταφοράς, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912. Επιπλέον, αναπτύσσεται περιπτώσιολογία σχετική με την εφαρμογή του άρθρου 7α του Κώδικα ΦΠΑ, τις δηλωτικές υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τριγωνικές ή αλυσιδωτές συναλλαγές ή διαχειρίζονται αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διατάξεων του θέματος παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

[..]

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοεθνικό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. [...]

Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι

συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής.

Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

γ. Ανάλυση των αλλαγών

[...]

δ. Ειδικότερα θέματα

[...]iv. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αν ο προμηθευτής δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, «εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές».

[...]

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ).

Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα

έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε

διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο.

Παράγραφος 2

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ.

Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν

όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται.

Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1201/1999.

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων).

Επειδή εν προκειμένω, αιτία ελέγχου του προσφεύγοντος αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. Δελτίο ελέγχου ΦΠΑ, της Διεύθυνσης Ελέγχων (Τμήμα ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α.) της Α.Α.Δ.Ε. Το έγγραφο αυτό ανέφερε ότι σύμφωνα με ενημέρωση από τις Ιταλικές Φορολογικές Αρχές η εν λόγω Ιταλική επιχείρηση με την επωνυμία και διεύθυνση στην Ιταλία είναι **υψηλού κινδύνου** όσον αφορά την φορολογική συμμόρφωση, τις πληρωμές, την έλλειψη πραγματικών εγκαταστάσεων και έδρας της επιχείρησης, την έλλειψη λογιστικών καταχωρήσεων και την έλλειψη νόμιμου εκπροσώπου. Επιπλέον, επισήμανε ότι **δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ελληνική επιχείρηση.**

Επειδή βασικός κανόνας προκειμένου να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως «ενδοκοινοτική» και να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ή απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 της Ε.Ε. και την ελληνική νομοθεσία περί ΦΠΑ (Κώδικας Φ.Π.Α. ν.2859/2000) είναι τα αγαθά, τα οποία αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής συναλλαγής, να φτάσουν στην Ελλάδα, να έχουν δηλαδή τόπο άφιξης το εσωτερικό της χώρας και να λάβει χώρα η μεταβίβαση της κυριότητάς τους στον λήπτη των αγαθών. Συνεπώς, δεν συνιστά απαραίτητα ενδοκοινοτική συναλλαγή η απλή τιμολόγηση υποκειμένου εγκατεστημένου στην Ελλάδα προς υποκείμενο εγκατεστημένο σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- Τα αγαθά που φέρεται να πωλήθηκαν στην Ιταλική επιχείρηση, αφορούν τσάντες, σακίδια, πορτοφόλια, αξεσουάρ αυτών, τσαντάκια μέσης, τσάντες θαλάσσης, βάσεις και

- αυτοκόλλητα κινητών, κάλτσες, μαγνήτες ψυγείου, πετσέτες, καπέλα, ανεμιστήρες, κασκόλ, υφάσματα, ομπρέλες, φερμουάρ, τεχνητά νύχια, υλικό υπολογιστών (hardware), φορτιστές.
- Τα εν λόγω αγαθά, διαπιστώθηκε ότι εισήχθηκαν από Κινέζικες επιχειρήσεις στην Ελλάδα, εκτελωνίστηκαν στο Λιμάνι του Πειραιά με το τελωνειακό καθεστώς 42 «Θέση σε ανάλωση με ταυτόχρονη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων με απαλλαγή από τον ΦΠΑ για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος», αποδόθηκαν δασμοί και φόροι και εν συνεχεία φέρεται να μεταφέρθηκαν στην Ιταλία και παραδόθηκαν σε διαφορετικές διευθύνσεις και όχι στην έδρα του Ιταλού αντισυμβαλλόμενου και συγκεκριμένα στις Επίσης τα περιγραφόμενα στο με α/α παραδόθηκαν στην της Ισπανίας.
 - Τα έγγραφα **CMRs** δεν φέρουν αρίθμηση πλην από δύο.
 - Τα πρωτότυπα **CMRs** δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα από τον παραλήπτη και δύο εξ αυτών δεν φέρουν την υπογραφή του μεταφορέα.
 - Οι διευθύνσεις φόρτωσης των αγαθών σε όλα τα **CMR** είναι **ATHENS-GREECE**. Στη συνέχεια και κατά δήλωση του προσφεύγοντα, μεταφέρθηκαν οδικώς και παραδόθηκαν στην Ιταλία σε διαφορετικές διευθύνσεις όπου εδρεύουν εταιρείες **logistics**, στοιχεία (επωνυμία, ΑΦΜ κλπ) των οποίων δεν έχουν αναφερθεί.
 - Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (τιμολόγια) για την αποθήκευση τους στις τελωνειακές αποθήκες.
 - Δεν παρασχέθηκαν στον έλεγχο στοιχεία παραγγελίας και ασφαλιστικής κάλυψης μεταφοράς των εμπορευμάτων.
 - Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (συμφωνητικά, επικοινωνία, υπογραφή παραλαβόντος) για τις εταιρείες οι οποίες παρέλαβαν τα εμπορεύματα όπως και για την παράδοση στην Μαδρίτη.
 - Σε όλες τις εισαγωγές αναφέρεται στις διασαφήσεις (ΚΩΔ) ότι ο χώρος αποθήκευσης όπως είναι η αλλά από τα προσκομισθέντα τιμολόγια εκδόσεως της τελευταίας προς τον προσφεύγοντα προκύπτει η χρέωση αποκλειστικά και μόνο μεταφορικών εξόδων (κομίστρων) ύψους 30,00€ και σε καμία περίπτωση έξοδα για αποθήκευση, χρήση χώρου αποθήκης κ.λ.π.
 - Στο με αρ.πρωτ. Υπόμνημα του ο προσφεύγων ανέφερε ότι δεν έχει καμία επαφή ή συνομιλία ή γραπτή συμφωνία ούτε γνωρίζει κάποιον υπεύθυνο από την Ιταλική εταιρεία.
 - Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο συναφθέν συμφωνητικό μεταξύ των δύο συμβαλλομένων οντοτήτων. Επιπλέον ανέφερε στο υπόμνημα του ο προσφεύγων ότι οι παραγγελίες δόθηκαν από την Ιταλική εταιρεία απευθείας στην Κινέζικη προμηθεύτρια εταιρεία.
 - Τα περιγραφόμενα αγαθά στο με α/α Τιμολόγιο που εξέδωσε ο ελεγχόμενος προς την Ιταλική επιχείρηση, παρουσιάζουν ως λήπτρια την επιχείρηση της Ισπανίας.
 - Οι παραγγελίες φαίνεται να δόθηκαν από την Ιταλική εταιρεία απευθείας στην Κινέζικη προμηθεύτρια εταιρεία όπως, αναφέρεται στο υπόμνημα του ελεγχόμενου.
 - Τα αγαθά αγοράστηκαν από κινέζικες εταιρείες και συγκεκριμένα από και διατέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία σύμφωνα με το τελωνειακό καθεστώς 42.00.
 - Δεν επιβεβαιώθηκε επαρκώς η φυσική μεταφορά των αγαθών από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης στο κράτος μέλος απόκτησης .

Επειδή, ο προσφεύγων κάνει λόγο για εκ παραδρομής έλλειψη υπογραφής και αναγραφής στοιχείων επί ορισμένων φορτωτικών CMR, επιφυλασσόμενος να προσκομίσει έγγραφα που δεν προσκομίστηκαν λόγω αδυναμίας του να τα βρει.

Επειδή με τη Διεθνή Σύμβαση «επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς (C.M.R.)» η οποία κυρώθηκε από την Ελλάδα με τον ν.559/1977 και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, ως Διεθνής Σύμβαση υπερισχύει κάθε άλλης αντίθετης διάταξης νόμου, η σύμβαση πρέπει να είναι επικυρωμένη με δελτίο παράδοσης φορτωτικής (εν συντομία “CMR”) το οποίο εκδίδεται σε τρία (3) αντίτυπα υπογραφόμενα από τον αποστολέα και τον μεταφορέα. Το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον αποστολέα, το δεύτερο συνοδεύει τα εμπορεύματα και παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο κρατείται από τον μεταφορέα.

Επειδή το πρότυπο του εγγράφου CMR, που τυγχάνει ευρείας και καθολικής χρήσης, περιλαμβάνει στο κάτω-δεξιά σημείο θέση για υπογραφή και σφραγίδα του παραλήπτη των αγαθών, ενώ κατά την κοινή πείρα και εμπορική πρακτική, σε όλες τις περιπτώσεις διασυνοριακών εμπορευματικών συναλλαγών, υπογράφουν επί του εντύπου όλα τα εμπλεκόμενα μέρη (πωλητής, μεταφορέας, αγοραστής).

Επειδή είναι προς το συμφέρον του πωλητή να αποζητά την ύπαρξη της υπογραφής και σφραγίδας του ενδοκοινοτικού πελάτη του, ούτως ώστε να διασφαλίζεται η παραλαβή των πωληθέντων αγαθών από τον τελευταίο και κατ’ επέκταση να διασφαλίζεται και ο ίδιος έναντι του Δημοσίου αναφορικά με την ορθότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. επί της συναλλαγής, όντας ο ίδιος υπεύθυνος για την (μη) απόδοση του Φ.Π.Α..

Επειδή σε διαφορετική περίπτωση, όπου δε θα ήταν υποχρεωτική η υπογραφή του παραλήπτη των αγαθών, θα δημιουργείτο πρόσφορο έδαφος για απάτη στο πεδίο του Φ.Π.Α., εφόσον θα μπορούσαν τα πωλούμενα αγαθά να μεταφέρονται όντως σε άλλο κράτος μέλος αλλά μόνο για ελάχιστο χρονικό διάστημα (ήτοι μόνο και μόνο για την πλήρωση της τυπικής προϋπόθεσης της μεταφοράς) και στη συνέχεια να επιστρέφουν στο κράτος μέλος του πωλητή, προκειμένου να πωληθούν χωρίς Φ.Π.Α. σε χαμηλότερη τιμή

Επειδή μετά τις προαναφερθείσες γενικές διαπιστώσεις του ελέγχου καταρτίστηκε αναλυτικός πίνακας με τα δεδομένα του υπομνήματος του προσφεύγοντος και την άποψη του ελέγχου επί αυτών, για έκαστο παραστατικό (ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ) ενδοκοινοτικής παράδοσης προς τηνως εξής:

Α/ Α	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑ ΤΙΚΟΥ/Η ΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΑΡ. ΔΙΑΣΑΦΗΣ ΗΣ /ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	ΑΡ. CMR /ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ	ΥΠΟΜΝΗΜΑ				ΑΠΟΦΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ Φ.Π.Α.
					ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΥΣΙΚΟΥ ΤΕΛΩΝΕΙ ΑΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	3 ^ο ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ CMR	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗΣ	ΑΠΟΘΗΚΕΥΤΙΚΑ- ΣΤΑΛΙΕΣ		
1										21.844,75
2										22.485,55
3										25.772,00
4										32.270,90
5										22.808,62
6										23.061,40
7										24.560,10
8										27.783,05
9										17.034,84
10										17.933,50
11										17.356,14
12										17.230,22
13										17.173,80
14										17.279,19
15										16.956,15
ΣΥΝΟΛΟ										321.820,21

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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 στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως αναπόδεικτες, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες και πλημμελώς αιτιολογημένες, ωστόσο μέχρι και το χρόνο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής και έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 28, 30, 32 και 34 του ΦΠΑ και να αναιρεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης και η οποία (έκθεση ελέγχου) αφενός μεν αναγράφει τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, αφετέρου λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεων της στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου, όσον αφορά δε στην ίδια την προσβαλλόμενη πράξη, τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμω βάσιμό της περιλαμβάνονται πλήρως στο σώμα αυτής, αφορώντας στις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Επειδή, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγουσας περί ελλιπούς και πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είναι αβάσιμος και απορριπτέος, διότι ο έλεγχος με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία αιτιολόγησε τις θέσεις και τα πορίσματά του.

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. Οφείλει δε κατά δεσμία αρμοδιότητα να εφαρμόζει το υφιστάμενο κάθε φορά νομοθετικό πλαίσιο κατά τη διαπίστωση παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, και των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο οφειλόμενος για καταβολή ΦΠΑ προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, όπως αυτές αναλυτικά παρατίθενται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του περί παραβίασης θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων εκείνη της χρηστής διοίκησης, και των συνταγματικών

αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας είναι απορριπτέοι όχι μόνο ως αόριστοι αλλά και ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι, για τον πρόσθετο λόγο ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατά τον καταλογισμό του ΦΠΑ συνεκτίμησε τους ισχυρισμούς που ο εκείνος πρόβαλε σε απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που του κοινοποίησε, αποδεχόμενη αυτούς εν μέρει και περιορίζοντας τον προσωρινό καταλογισμό του φόρου για καταβολή από το ποσό των 107.174,09 ευρώ στο ποσό των 66.055,14 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση :
της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	44.036,76 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.018,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	66.055,14 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.