



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23.01.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 162

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
Email : 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
 - 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).
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. Την με ημερομηνία 06/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, οδός, Τ.Κ. και του, με ΑΦΜ, κάτοικος Αθηνών, οδός Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /01.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2022 – 31/12/2022, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 06/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ, και του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. /01.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2022 - 31/12/2022, του προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ύψους 1.120.800,21€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 560.400,11€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 1.681.200,32€. Στην εν λόγω πράξη στα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα αναγράφεται ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων, ήτοι ο, με ΑΦΜ

Σύντομο Ιστορικό

Σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ / 17.11.2022 δελτίο ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών της Διεύθυνσης Ελέγχων - Τμήμα ΣΤ', η φορολογική αρχή της Ιταλίας απέστειλε αίτημα διοικητικής συνδρομής στην Διεύθυνση Ελέγχων σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της πρώτης των προσφευγόντων ελληνικής επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε. - ΑΦΜ» με την ιταλική επιχείρηση «..... - ΑΦΜ/ΦΠΑ, για την περίοδο 01/04/2022-30/09/2022 συνολικής αξίας 1.913.304 ευρώ.

Συγκεκριμένα, η φορολογική Αρχή της Ιταλίας γνωστοποίησε ότι η ελληνική επιχείρηση (και πρώτη των προσφευγόντων) δήλωσε τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ιταλική επιχείρηση, ενώ η ιταλική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την ελληνική επιχείρηση το ίδιο διάστημα για τον λόγο αυτό ζήτησαν να τους σταλούν τα παραστατικά που αφορούν στις συναλλαγές. Επισημαίνεται ότι η ιταλική επιχείρηση προέβη σε διακοπή εργασιών στις 14/11/2022.

Συνεπεία των ανωτέρω εξεδόθη αρχικά η υπ' αρ. /25.11.2022 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. από τον προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διερεύνηση των συναλλαγών της με την ιταλική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.04.2022 - 30.09.2022. Από την από 20/04/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση και φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την ως άνω ιταλική επιχείρηση. Επιπλέον, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφερόταν ότι θα εκδοθεί σε εύλογο χρόνο από το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής νέα εντολή ελέγχου προκειμένου να διερευνηθούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας αναφορικά με τη φορολογία Φ.Π.Α..

Στη συνέχεια, συνεπεία των διαφορών στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, εξεδόθη η υπ' αρ. /03.05.2023 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Βάσει της ανωτέρω εντολής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της εν λόγω επιχείρησης για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 "Κωδικοποίηση ΦΠΑ" για τη φορολογική περίοδο 13.04.2022 - 31.12.2022. Πρόκειται για Μονοπρόσωπη Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία που λειτουργεί βάσει των διατάξεων του Ν. 4072/2012 με επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα το Εταίρος, διαχειριστής, νόμιμος εκπρόσωπος και διευθυντής της πρώτης των προσφευγόντων τυγχάνει ο δεύτερος εξ αυτών.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με την με αριθμό/03.05.2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για την φορολογική περίοδο 13/04/2022-31/12/2022 στην πρώτη των προσφευγόντων διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών στοιχείων για τις απαλλασσόμενες πωλήσεις που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ως άνω φορολογική περίοδο προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίστανται και αν είναι νόμιμα τα δικαιολογητικά καθώς και τα σχετικά αποδεικτικά της απαλλαγής της από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.2859/2000 και της Ε.2019/2022, όπως ισχύουν (ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών). Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η πρώτη των προσφευγόντων, για την ελεγχόμενη περίοδο 13/04/2022-31/12/2022, εξέδωσε τιμολόγια πωλήσεων/ ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τις κάτωθι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν στο MyData και σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που επιδείχθηκαν στον έλεγχο.:

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΧΩΡΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ
.....			2.826.941,68	0,00	2.826.941,68	110
.....			1.765.334,65	0,00	1.765.334,65	43
.....		ΕΛΛΑΔΑ	198.699,57	0,00	198.699,57	6
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2022			4.790.975,90	0,00	4.790.975,90	159

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση και φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τις δύο ιταλικές επιχειρήσεις και δεν απέδειξε ότι οι πωλήσεις των εμπορευμάτων προς την ελληνική επιχείρηση Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ διενεργήθηκαν εντός της Ελεύθερης Ζώνης προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον Φ.Π.Α..

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προσδιόρισε εκ νέου τις φορολογητέες εκροές (πωλήσεις 24%) και τις λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης (πωλήσεις 0%). Ειδικότερα, θεώρησε ως μη απαλλασσόμενες όλες τις πωλήσεις της προσφεύγουσας και προσδιόρισε ΦΠΑ εκροών 24% ύψους 1.149.834,22€ (4.790.975,90€ X 24%).

Οι προσφεύγοντες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης.

Δεν παρατηρήθηκε καμία διαφορά μεταξύ των βιβλίων, των δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Το γεγονός ότι οι ιταλικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποίησαν τις δηλωτικές τους υποχρεώσεις δεν αρκεί προκειμένου να αμφισβητηθεί η απαλλαγή από τον Φ.Π.Α.. Επιπλέον, το γεγονός ότι η ίδια (προσφεύγουσα) διαθέτει μόνο ένα μικρό ισόγειο κατάστημα, συντελεί μια παρατήρηση άτοπη και αμελητέα και περαιτέρω ο έλεγχος παρέλειψε να αναφέρει τις μισθώσεις από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του δεύτερου εκ των προσφευγόντων και την σωρεία εμπορικών μισθώσεων. Μετά την εισαγωγή των containers στο λιμάνι του Πειραιά, τα οποία εμπεριέχουν τα εμπορεύματα που προορίζονται για παράδοση στην Ιταλία, και τον εκτελωνισμό τους, εκείνα μεταφέρονται στην έδρα της εταιρίας με ΑΦΜ, η οποία, κατόπιν εντολής και υπόδειξης των προσφευγόντων αναλαμβάνει ό,τι αφορά τα εμπορεύματα αυτά, ήτοι την μεταφορά τους από το λιμάνι του Πειραιά προς την έδρα της εν λόγω επιχείρησης, την φύλαξή τους εκεί και την μετέπειτα φόρτωση τους σε φορτηγά διεθνών μεταφορών. Η ως άνω

διαδικασία και κατ' επέκταση η μεταφορά και διακίνησή τους από την Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί ευθύνη της εταιρίας. Η εύρεση του μεταφορέα πραγματοποιείται, κατόπιν εντολής των προσφευγόντων και συνεννόησης είτε με τηλεφωνική επικοινωνία, είτε μέσω διάφορων διαδικτυακών ιστοτόπων – πλατφόρμων. Τέλος, η πληρωμή των μεταφορέων των εμπορευμάτων πραγματοποιείται κατ' εξοχήν με επιμέλεια του τελικού παραλήπτη, διαδικασία στην οποία η προσφεύγουσα επιχείρησή ουδόλως εμπλέκεται. Επομένως, δεδομένου ότι η προαναφερθείσα διαδικασία αποδεικνύεται εξόφθαλμα από όλα τα έγγραφα και παραστατικά που έχουν ήδη προσκομισθεί, και κυρίως από την αποδεδειγμένη πέραν κάθε αμφιβολία αποστολή των εμπορευμάτων, δεν υπάρχει κάποιος αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της ως άνω διαπίστωσης με τον καταλογισμό του υπέρογκου για τα δικά τους οικονομικά δεδομένα ποσού των 1.681.200,32 ευρώ.

2) Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Η κρίση της φορολογικής αρχής θεμελιώνεται σε αόριστους και εντελώς ανυπόστατους ισχυρισμούς, οι οποίοι καμία σχέση έχουν με το αν εν τέλει απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Αντιθέτως, έχει αποδειχθεί πλήρως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή αυτή, ήτοι ότι μεταβιβάστηκε στις αγοράστριες εταιρίες το δικαίωμα να διαθέτουν ως κύριες τα εμπορεύματα, ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν σε έτερο κράτος- μέλος της Ε.Ε. και ότι απομακρύνθηκαν υλικώς από το ελληνικό έδαφος.

3) Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.

4) Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» 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, 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.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και

γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος -

μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

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 παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

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.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2019/2022 «Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή του Εκτ. Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 και την εγκύκλιο Ε. 2019/2022 του Διοικητή ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτελεστικού Κανονισμού 2018/1912»:

«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 διασυννοριακή 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 κμ 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

Ι. 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.

....

Παράδειγμα 3

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στο, σε εταιρεία με έδρα την Γαλλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γάλλος αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) ελλιπή γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, καθώς κάποια προβλεπόμενα στοιχεία από τον Εκτ. Καν. 282/11 δεν εμπεριέχονται σε αυτήν και (ii) έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών). Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις ύπαρξης του μαχητού τεκμηρίου για αποστολή ή μεταφορά των αγαθών στο άλλο κ-μ καθώς η γραπτή δήλωση δεν εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

ii. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της φράσης «...δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.».

Καταρχήν σημειώνεται πως τα δύο μέρη εξ' ορισμού δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά κ-μ).

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα δύο μέρη δεν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα, τότε θα πρέπει να γίνεται χρήση των κριτηρίων του άρθρου 80 της Οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται σε οικογενειακούς ή άλλους στενούς προσωπικούς δεσμούς, διαχειριστικούς δεσμούς, ιδιοκτησιακούς δεσμούς, δεσμούς που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς όπως καθορίζονται από τα κ-μ. Σημειώνεται πως στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 80 της Οδηγίας ΦΠΑ έχει ενσωματωθεί με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στο ν. 4172/2013 (άρθρο 2, περιπτώσεις στ' και ζ).

....

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).

δ. Ειδικότερα θέματα

i. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ.1201/1999 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α.

Παράδειγμα 5

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πραγματοποιεί, αναλαμβάνοντας την ευθύνη μεταφοράς, ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών σε αντίστοιχη βουλγάρικη. Σε έλεγχο που διενεργείται από τις ελληνικές Φορολογικές Αρχές, προσκομίζει ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς CMR και αποδεικτικό πληρωμής της μεταφοράς των αγαθών. Οι Αρχές, επικαλούνται την παράγραφο 4 της ΠΟΛ.1201/1999 και ζητούν ως επιπλέον αποδεικτικά «... 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 κ-μ.».

Επειδή όμως το νέο άρθρο 45α του Καν. 282/11 δεν προβλέπει διάταξη σχετική με διόδια ή κάτι παρεμφερές, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να θεωρηθούν συμβατά με τη νέα νομοθεσία της ΕΕ. Συνεπώς, στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο φορολογούμενος με τα στοιχεία που είχε αρχικά στην κατοχή του (CMR, αποδεικτικό πληρωμής), θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις απόδειξης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και οι Φορολογικές Αρχές δεν μπορούν να ζητήσουν ως επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία αποδείξεις διοδίων.

ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται.

iii. Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς, καθώς η προϋπόθεση που έχει θεσπιστεί στο άρθρο 45α (1), περιπτώσεις (α) και β(ii) για μη αντιφατικά στοιχεία που έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον αγοραστή και τον πωλητή, δεν πληρείται. Στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται η ΠΟΛ.1201/1999.

iv. Οποιοδήποτε έγγραφο που εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(i) του άρθρου 45α(1) του Εκτ. Κανονισμού 282/11, μπορεί να θεωρηθεί ως «γραφτή δήλωση» για τους σκοπούς αυτής της διάταξης.

Όσον αφορά τη μορφή (χειρόγραφη ή/και ηλεκτρονική) που θα μπορεί να γίνεται αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές (πχ. e-mail ή υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο), στον Εκτ. Κανονισμό 282/11 δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τη μορφή που θα παρέχεται η γραπτή δήλωση.

ν. Εάν η «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα δεν περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(ί) του άρθρου 45α(1), δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές, καθώς η έλλειψη έστω και ενός μόνο στοιχείου δίνει δικαίωμα στις εν λόγω Αρχές να αμφισβητήσουν την ορθότητα της δήλωσης αυτής.

Παράδειγμα 6

Πωλητής παραλαμβάνει δυο γραπτές δηλώσεις σχετικά με τον τόπο προορισμού των αγαθών, για τους πελάτες (αποκτώντες) του, Α και Β αντίστοιχα.

Ο πελάτης Α αποστέλλει την «γραπτή δήλωση» ηλεκτρονικά μόνο, αναφέροντας τα κάτωθι στοιχεία σε αυτή: την ημερομηνία έκδοσής της, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του, τη φύση και την ποσότητα των αγαθών που αποκτά, την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου καθώς και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος.

Ο πελάτης Β, καθώς θέλει να είναι και τυπικά σωστός, αποστέλλει υπογεγραμμένη πρωτότυπη γραπτή δήλωση στον πωλητή, μέσω ταχυδρομείου, αλλά ξεχνάει να αναφέρει στο εν λόγω έγγραφο την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών.

Όταν διενεργηθεί έλεγχος η δήλωση του Α θα θεωρηθεί πλήρης, ενώ του Β ελλιπής, σύμφωνα με τον Εκτ. Καν. 282/11.

νι. Ακόμη και αν ο αγοραστής παράσχει εκπρόθεσμα (μετά την 10ήμερη προθεσμία) την γραπτή δήλωση στον πωλητή, το τεκμήριο μεταφοράς των αγαθών θα μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει, αρκεί να πληρούνται και όλες οι άλλες προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 45α. Εξάλλου, σκοπός της τεθείσας προθεσμίας ήταν να τεθεί ένα ακριβές χρονικό πλαίσιο για τον αγοραστή προκειμένου να παράσχει στον πωλητή την γραπτή δήλωση, παρά να επιβληθούν κυρώσεις στον πωλητή και να στερηθεί της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, επειδή ο αγοραστής δεν θα έχει αποστείλει εγκαίρως την γραπτή δήλωση.

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα μπορείτε να ανατρέξετε στον κάτωθι σύνδεσμο:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/202108/explanatory_notes_2020_quic_k_fixes_el.pdf

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα. Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1201/1999 η οποία αναφέρει:

«για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2016 θεσπίζεται:

α. η διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη θέση μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη και

β. η διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη και την ανάλυσή τους στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή η προσφεύγουσα εξέδωσε, για την ελεγχόμενη περίοδο 13/04/22-31/12/2022, τιμολόγια πωλήσεων εσωτερικού καθώς και τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τις κάτωθι επιχειρήσεις:

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛ ΛΟΜΕΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΧΩΡΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟ ΜΕΝΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ
.....			2.826.941,68	0,00	2.826.941,68	110
.....			1.765.334,65	0,00	1.765.334,65	43
.....			198.699,57	0,00	198.699,57	6
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2022			4.790.975,90	0,00	4.790.975,90	159

Τα στοιχεία του ως άνω πίνακα συμφωνούν με τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που επιδείχθηκαν στον έλεγχο καθώς και με τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν στα MyData.

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην ιταλική επιχείρηση

Η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε τα υπ' αρ. /01.06.2022 - /17.10.2022 τιμολόγια πωλήσεων και επέδειξε αρχικά στον έλεγχο αντίγραφα CMRs χωρίς την υπογραφή του παραλήπτη των εμπορευμάτων. Στην συνέχεια επέδειξε αντίγραφα CMRs με σφραγίδα με την επωνυμία της ιταλικής επιχείρησης και υπογραφή στην θέση του παραλήπτη, χωρίς όμως να αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του παραλήπτη. Ενώ στα αντίγραφα CMRs των υπ' αρ. /17.10.2022 - /17.10.2022 τιμολογίων υπάρχει στη θέση του παραλήπτη η σφραγίδα της

Οι πληρωμές των περισσότερων τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν μέσω εμβασμάτων στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης. Η προσφεύγουσα επιχείρηση επέδειξε αντίγραφα κίνησης του υπ' αρ. GR..... λογαριασμού που τηρείται στην Τράπεζα, στα οποία εντοπίστηκαν πιστώσεις σχετικές με τις ως άνω συναλλαγές.

Ακολούθως, το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής προέβη σε υποβολή αιτημάτων προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) για την ανάκτηση των τραπεζικών κινήσεων της προσφεύγουσας, δυνάμει των άρθρων 15 και 23 ν-4987/2022. Από τις απαντήσεις των ως άνω αιτημάτων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διαθέτει τον υπ' αρ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας στον οποίο εμφανίζονται πιστώσεις για τα ανωτέρω τιμολόγια της προσφεύγουσας.

Η πλειοψηφία των εμβασμάτων πραγματοποιήθηκε χρονικά μετά την κοινοποίηση της υπ' αρ..... /25.11.2022 εντολής ελέγχου και μετά την ημερομηνία διακοπής εργασιών της ιταλικής επιχείρησης, ήτοι μετά την 14/11/2022 και μάλιστα από την ιταλική επιχείρηση από άλλο ιταλικό τραπεζικό λογαριασμό. Επίσης κάποια τιμολόγια εξοφλήθηκαν και από την

Επισημαίνεται ότι σε συνέχεια επικοινωνίας με την φορολογική Αρχή της Ιταλίας γνωστοποιήθηκε στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής ότι η ιταλική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την προσφεύγουσα επιχείρηση και ότι η ιταλική επιχείρηση προέβη σε διακοπή εργασιών στις 14/11/2022.

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην ιταλική επιχείρηση

Η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε τα υπ' αρ. /19.10.2022-...../04.11.2022 τιμολόγια πωλήσεων και επέδειξε στον έλεγχο αντίγραφα CMRs με σφραγίδα με την επωνυμία της ιταλικής επιχείρησης και υπογραφή στην θέση του παραλήπτη, χωρίς όμως να αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του παραλήπτη.

Οι πληρωμές των περισσότερων τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν μέσω εμβασμάτων στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης. Η προσφεύγουσα επιχείρηση επέδειξε αντίγραφα κίνησης του υπ' αρ. GR..... λογαριασμού που τηρείται στην Τράπεζα, στα οποία εντοπίστηκαν πιστώσεις σχετικές με τις ως άνω συναλλαγές. Ακολούθως, το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής προέβη σε υποβολή αιτημάτων προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) για την ανάκτηση των τραπεζικών κινήσεων της προσφεύγουσας, δυνάμει των άρθρων 15 και 23 ν.4987/2022.

Επισημαίνεται ότι η πλειοψηφία των εμβασμάτων πραγματοποιήθηκε χρονικά μετά από αρκετές ημέρες από την έκδοση των τιμολογίων και μάλιστα από την επιχείρηση καθώς και από την

Συναλλαγές με την ελληνική επιχείρηση Ι.Κ.Ε.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε τα υπ' αρ. /08.11.2022, /08.11.2022, /08.11.2022-...../08.11.2022, /08.11.2022 τιμολόγια πωλήσεων χωρίς ΦΠΑ, ισχυριζόμενη ότι πωλήθηκαν εντός της Ελεύθερης Ζώνης και ότι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. βάσει της ΠΟΛ. 1026/2016. Η προσφεύγουσα επιχείρηση επέδειξε στον έλεγχο τα ως τιμολόγια αλλά δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα απαραίτητα έγγραφα που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1026/2016 προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από το Φ.Π.Α. Ειδικότερα δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο έγγραφα μεταφοράς, δελτία εισόδου στην Ελεύθερη Ζώνη και Δελτίο Μεταβίβασης εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη.

Επειδή παρόλο που ζητήθηκαν με την υπ' αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ΑΤ ΕΞ 2023/03.05.2023 πρόσκληση άρθρου 14 ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο συμβάσεις, ασφαλιστήρια συμβόλαια, έγγραφα παραγγελιών, γραπτή δήλωση από τον αγοραστή για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Δεν γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο ποιο φυσικό πρόσωπο φέρεται να έδινε τις παραγγελίες και παραλάμβανε τα εμπορεύματα εκ μέρους των ως άνω επιχειρήσεων. Αν και ο διαχειριστής (δεύτερος εκ των προσφευγόντων) της προσφεύγουσας δήλωσε ότι αυτός έδωσε εντολή και πλήρωσε για την μεταφορά των αγαθών στην δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο Τ.Π.Υ. μεταφοράς εμπορευμάτων προς την προσφεύγουσα. Τα εμπορεύματα που πωλήθηκαν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις ως άνω δύο ιταλικές επιχειρήσεις, εισήχθησαν από την Κίνα και μεταφέρθηκαν από τον στον στην έδρα της ΑΕ (ΑΦΜ), η οποία εξέδωσε τιμολόγια μόνο για την μεταφορά στον Ασπρόπυργο χρεώνοντας κόμιστρα και φορτοεκφορτωτικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Ακολούθως η μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός της χώρας ανατέθηκε στις μεταφορικές εταιρείες που αναγράφονται στα αντίγραφα των CMRs. Η προσφεύγουσα επιχείρηση επέδειξε στον έλεγχο αντίγραφα τιμολογίων και αντίγραφα των CMRs, τα οποία κατείχαν οι τρίτες μεταφορικές εταιρείες που φέρεται να διενήργησαν την τελική μεταφορά των εμπορευμάτων από τον Ασπρόπυργο προς την Ιταλία ως κάτωθι:

Ι. Επιδείχθηκε το υπ' αρ. /23.09.2022 τιμολόγιο μεταφοράς με εκδότη τον — ΑΦΜ προς την - ΑΦΜ/ΦΠΑ με συνημμένο αντίγραφο CMR του υπ' αρ. /20.09.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας,

χωρίς υπογραφή - σφραγίδα του παραλήπτη αλλά με λεκτικό γραμμένο με στυλό τα οποία δεν υπήρχαν στο ίδιο αντίγραφο CMR που είχε επιδειχθεί στον έλεγχο από την προσφεύγουσα σε προγενέστερο χρόνο.

II. Επιδείχθηκαν τα υπ' αρ. /14.09.2022, /30.09.2022 και /30.09.2022 τιμολόγια μεταφοράς με εκδότρια την επιχείρηση Ι.Κ.Ε. - ΑΦΜ προς την - ΑΦΜ, με συνημμένο αντίγραφο CMR του υπ' αρ. /26.08.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας, χωρίς υπογραφή - σφραγίδα του παραλήπτη αλλά με λεκτικό γραμμένο με στυλό τα οποία δεν υπήρχαν στο ίδιο αντίγραφο CMR που είχε επιδειχθεί στον έλεγχο από την προσφεύγουσα σε προγενέστερο χρόνο.

III. Επιδείχθηκε το υπ' αρ. /07.10.2022, τιμολόγιο μεταφοράς με εκδότρια την επιχείρηση ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε. - ΑΦΜ προς την - ΑΦΜ, με συνημμένο αντίγραφο CMR του υπ' αρ. /04.10.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας, χωρίς υπογραφή - σφραγίδα του παραλήπτη αλλά με λεκτικό γραμμένο με στυλό τα οποία δεν υπήρχαν στο ίδιο αντίγραφο CMR που είχε επιδειχθεί στον έλεγχο από την προσφεύγουσα σε προγενέστερο χρόνο.

IV. Επιδείχθηκε το υπ' αρ. /03.11.2022, τιμολόγιο μεταφοράς με εκδότρια την επιχείρηση - ΑΦΜ προς την - ΑΦΜ, με συνημμένο αντίγραφο CMR του υπ' αρ. /24.10.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας, χωρίς υπογραφή - σφραγίδα του παραλήπτη αλλά με λεκτικό γραμμένο με στυλό τα οποία δεν υπήρχαν στο ίδιο αντίγραφο CMR που είχε επιδειχθεί στον έλεγχο από την προσφεύγουσα σε προγενέστερο χρόνο.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι το κόστος της φερόμενης μεταφοράς των εμπορευμάτων από τον προς την Ιταλία δεν το επωμίστηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά οι φερόμενες ως αγοράστριες ιταλικές επιχειρήσεις και συνεπώς, όπως ορίζεται στην Ε. 2019/2022, η προσφεύγουσα — πωλήτρια επιχείρηση έπρεπε να είχε στην κατοχή της από τις αγοράστριες — ιταλικές επιχειρήσεις μέχρι την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης των αγαθών γραπτή δήλωση σύμφωνα με την οποία τα εμπορεύματα έχουν αποσταλεί στο Κ-Μ προορισμού. Για καμία εξεταζόμενη συναλλαγή δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο η εν λόγω γραπτή δήλωση και επίσης δεν έγιναν γνωστά τα στοιχεία των φυσικών προσώπων που φέρεται να έδιναν τις παραγγελίες και να παραλάμβαναν τα εμπορεύματα εκ μέρους των ως άνω δύο ιταλικών επιχειρήσεων. Τα εμπορεύματα όπως προκύπτει από τα επιδειχθέντα αντίγραφα των CMRs φέρεται να παραδόθηκαν σε διάφορες διευθύνσεις στην Ιταλία, Ισπανία και Πορτογαλία χωρίς όμως να προκύπτουν τα στοιχεία των προσώπων που παραλάμβαναν τα εμπορεύματα. Επιπλέον, στην από 01/09/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. & εφαρμογής διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/02.09.2015 αναφέρεται ότι τα είδη και οι ποσότητες των εμπορευμάτων αναγράφονται διακριτά στα τιμολόγια και αφορούν σε υφάσματα, νήματα, τσάντες, υποδήματα, χριστουγεννιάτικα είδη, είδη συσκευασίας είδη φωτισμού ομπρέλες και άλλα διάφορα είδη και συνεπώς η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε και πώλησε εμπορεύματα πέραν του εταιρικού σκοπού της και πέραν των δηλωθεισών δραστηριοτήτων της (Κ.Α.Δ.).

Επειδή ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αξιολογώντας τα προσκομισθέντα στοιχεία τα οποία αφορούν τις πωλήσεις/ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας και λαμβάνοντας υπόψη:

Α) τις ισχύουσες διατάξεις, τα επιδειχθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., τις υποβληθείσες δηλώσεις ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων

Β) καθώς και ότι:

- Δεν προσκομίστηκαν τα πρωτότυπα CMRs μαζί με την γραπτή δήλωση των ως άνω δύο ιταλικών επιχειρήσεων σχετικά με την απόκτηση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την Ε. 2019/2022.
- Επιδείχθηκαν αρχικά στον έλεγχο αντίγραφα CMRs χωρίς υπογραφή παραλήπτη, κατόπιν αντίγραφα CMRs μόνο με σφραγίδα της ιταλικής επιχείρησης και τελικά προσκομίστηκαν CMRs τα οποία δεν είχαν σφραγίδα —υπογραφή του παραλήπτη.
- Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να υποδεικνύουν πώς και πότε δόθηκαν οι παραγγελίες και δεν γνωστοποιήθηκε ποια πρόσωπα των ιταλικών επιχειρήσεων έδωσαν τις παραγγελίες και ποια παρέλαβαν τα εμπορεύματα.
- Δεν προσκομίστηκε σύμβαση σχετική με τις συναλλαγές των επιχειρήσεων.
- Η πλειοψηφία των εμβασμάτων για την εξόφληση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών με την ιταλική επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ και με επωνυμία πραγματοποιήθηκε χρονικά μετά την 14/11/2022 ήτοι, μετά κοινοποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου και μετά την ημερομηνία διακοπής εργασιών της ιταλικής επιχείρησης και μέσω τραπεζικού λογαριασμού άλλης επιχείρησης.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών την 13/04/2022 και μέχρι την 30/09/2022 αγόρασε μεγάλο όγκο εμπορευμάτων από έναν προμηθευτή τα οποία πώλησε σε ένα μόνο πελάτη διαθέτοντας μόνο ένα μικρό ισόγειο κατάστημα, το οποίο αρχικά δεν είχε εξωτερικά την επωνυμία της, μετά την έναρξη του παρόντος ελέγχου τοποθετήθηκε χάρτινη επιγραφή με την επωνυμία της προσφεύγουσας και κατά τις ημερομηνίες που διενεργήθηκαν μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι βρέθηκε κλειστό.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση, σχετικά με τις πωλήσεις προς την ελληνική επιχείρηση, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα απαραίτητα έγγραφα που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1026/2016 προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ήτοι έγγραφα μεταφοράς, δελτία εισόδου στην Ελεύθερη Ζώνη και Δελτίο Μεταβίβασης εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη.

κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απέδειξε α) τη νόμιμη πραγματοποίηση και φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τις δύο ιταλικές επιχειρήσεις και β) ότι οι πωλήσεις των εμπορευμάτων προς την ελληνική επιχείρηση διενεργήθηκαν εντός της Ελεύθερης Ζώνης προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.. Ως εκ τούτου για το σύνολο των συναλλαγών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με τις εν λόγω επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 4.790.975,90€ θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως μη απαλλασσόμενες και προσδιόρισε ΦΠΑ εκροών 24% συνολικής αξίας 1.149.834,22€ (4.790.975,90€X24%).

Επειδή στην από 01/09/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. & Εφαρμογής διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/02.09.2015 γίνεται αναλυτική, πλήρης και λεπτομερής αιτιολόγηση των διαφορών που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Επειδή πλην των τυπικών προϋποθέσεων και οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι δεν

τηρήθηκαν. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ουδέποτε προσκόμισε στοιχεία όπως έγγραφες συμβάσεις, email, παραγγελίες, proforma τιμολογίων κτλ, ούτε και γνωστοποίησε τα πρόσωπα που έδωσαν τις παραγγελίες για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ούτε και γνωστοποίησε ποιοι παρέλαβαν τα εμπορεύματα αυτά. Επισημαίνεται επίσης στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απασχολεί έμμισθο προσωπικό αλλά ούτε και τρίτους για την διαχείριση του όγκου των εμπορικών συναλλαγών της. Έτι περαιτέρω, δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση η παράδοση του συνόλου των προϊόντων στην Ιταλία, καθότι όπως περιγράφεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, τα έγγραφα που έχει επιδείξει, συμπεριλαμβανομένων των CMR εκλείπουν αποδεικτικής ισχύος και δεν είναι πλήρη και ικανά να αποδείξουν την πραγματική μεταφορά, εισαγωγή και την παράδοσή των προϊόντων στην Ιταλία. Αυτό δε το πόρισμα του ελέγχου δεν αναφέρεται σε έλλειψη τυπικής προϋπόθεσης, αλλά πολύ περαιτέρω συνιστά συνεκτιμώμενο πραγματικό περιστατικό που ελήφθη υπόψη κατά την εκτίμηση από τον έλεγχο των προσκομιζόμενων εγγράφων. Το γεγονός, επιπλέον, ότι δεν αποδείχθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων, σε συνδυασμό με την εξόφληση των τιμολογίων μετά την έναρξη του αρχικού ελέγχου, όχι μόνο από τις επιχειρήσεις στις οποίες είχαν εκδοθεί τα τιμολόγια από την προσφεύγουσα αλλά, και από τρίτες επιχειρήσεις, τεκμηριώνει το πόρισμα του ελέγχου ότι οι ανωτέρω συναλλαγές δεν αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό ότι από την έλλειψη διαφορών στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης τεκμαίρεται η νομιμότητα των συναλλαγών της, αυτός είναι πλήρως εσφαλμένος καθότι αντικείμενο του ελέγχου είναι η πραγματοποίηση ή μη των κρινόμενων συναλλαγών. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) και στις υποβληθείσες δηλώσεις τις φερόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ωστόσο δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των πωληθέντων εμπορευμάτων από την έδρα της ΑΕ (ΑΦΜ) στονμέχρι τον τελικό τόπο προορισμού καθώς δεν προσκομίστηκαν τα αναγκαία αποδεικτικά έγγραφα σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην Ε.2019/2022.

Επειδή το μεταφορικό κόστος για τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την έδρα της ΑΕ (ΑΦΜ) στον έως την το επωμίστηκε ο αγοραστής, η ελληνική προσφεύγουσα επιχείρηση θα έπρεπε να είχε γραπτές δηλώσεις περί παραλαβής των εμπορευμάτων στην Ιταλία, βάσει της Ε.2019/2022, οι οποίες ποτέ δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν. Συνεπώς, δεν αποδείχθηκε η μεταφορά του συνόλου των εμπορευμάτων από τον

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 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 01-09-2023 οικεία έκθεση ελέγχου 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 με ημερομηνία κατάθεσης 06/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ και του, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθμ./01.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2022 – 31/12/2022, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 01-09-2023) Φορ. Περιόδου 1/4 – 31/12/2022

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	29.034,01
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	1.120.800,21
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	560.400,11
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.681.200,32

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.