



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29.05.2023

Αρ. απόφασης:1081

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.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 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αρ.ό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αρ./**28.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.03.2022 - 31.03.2022** και της από 28.10.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.-N.2859/2000, του Προϊσταμένου του, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..**2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... 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 υπ' αρ./**28.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.03.2022 - 31.03.2022 του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 24.641,81€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ύψους 12.320,91€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 36.962,75€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της Ε.2019/2022 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 102.674,21€, ως προς τη φυσική τους μεταφορά προς τη Βουλγαρική επιχείρηση «.» με ΑΦΜ/VIES BG στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.03.2022 - 31.03.2022, με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 28.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.-N.2859/2000 του

Απία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ10.2022 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης -Διεύθυνσης Ελέγχων Τμήματος ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα ΦΠΑ, με το οποίο ζητήθηκε στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής η διενέργεια ελέγχου ενδοκοινοτικών παραδόσεων ύψους 102.674,21€ της προσφεύγουσας προς τη Βουλγαρική επιχείρηση «..... με ΑΦΜ/VIES BG στην υπό κρίση

φορολογική περίοδο 01.03.2022 – 31.03.2022, καθώς η εν λόγω εταιρία δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 68.016,00€.

Ακολούθως, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ στη προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα, το χονδρικό εμπόριο ξηρών καρπών, και δευτερεύουσες, μεταξύ άλλων, και το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και υποδημάτων και εκτυπωτικών μηχανημάτων γραφείου που τροφοδοτούνται με φύλλα χάρτου, για τη φορολογική περίοδο 01.03.2022 – 31.03.2022, βάσει των διατάξεων του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και ΚΦΔ, δυνάμει της με αρ.-/08.11.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Παράλειψη οφειλόμενης ενέργειας –Πλάνη περί τα πράγματα. Η ελέγχουσα αρχή παρέλειψε, καίτοι όφειλε, να εξετάσει διεξοδικά το σύνολο των εγγράφων που απεστάλησαν από τη βουλγαρική φορολογική αρχή. Η φορολογική αρχή, μη χορηγώντας τον απαιτούμενο από τη φύση της υπόθεσης χρόνο στην προσφεύγουσα για την εξακρίβωση του αντικειμένου του ελέγχου, τελούσε σε πλάνη περί τα πράγματα, οφειλόμενη στην αποδιδόμενη σε ανωτέρα βία, αδυναμία της προσφεύγουσας να προσκομίσει τα απαιτούμενα έγγραφα αναφορικά με την φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων για λογαριασμό και με δαπάνες της αγοράστριας.

-Έλλειψη ακρόασης. Εντός ασφυκτικού χρονικού πλαισίου ελάχιστων ημερών προς υποβολή των απόψεών της στερήθηκε τη δυνατότητα να συγκεντρώσει τα απαραίτητα έγγραφα προς απόδειξη των ισχυρισμών της.

-Επανεξέταση της ουσιαστικής βασιμότητας των πορισμάτων του επίδικου ελέγχου στο πλαίσιο της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής και των εξουσιών της ΔΕΔ επί αυτής, καθώς εσφαλμένα κρίθηκε ότι οι εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διατυπώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 28 του Φ.Π.Α. και στην αντίστοιχη εγκύκλιο Ε2019/22.02.2022 (με αναδρομική ισχύ από 01.01.2020).

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά

τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. »

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)..... 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος – μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η

ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α` παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.1642/1986.

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. 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 την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ΄ 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':«.....

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 συνδεδόμενες 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 αρ.ό 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 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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ**, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C- 409/04, C-184/05, (C-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι

υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλΩ-409/04. σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26).

Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26).

Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –

μέλος. Κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών – μελών, όταν αυτό απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αρ. 904/2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Επειδή, οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α'). Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αρ.ός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, με την Ε.2174/2020 με θέμα: «Κοινοποίηση Α.1178/20.07.2020 απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 3454/Β/19.08.2020) -Τροποποίηση της ΠΟΛ.1006/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε περί θέσπισης διαδικασίας θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε (τελωνειακό καθεστώς 42)» ορίζεται ότι:

«... Συνοπτικά, οι αλλαγές που επέρχονται στο υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο είναι οι ακόλουθες: (1) θεσπίζεται διαδικασία για τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με εφαρμογή του τελωνειακού καθεστώτος 42 για εισαγωγείς εγκατεστημένους εκτός Ε.Ε υπό την προϋπόθεση ορισμού έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου για τελωνειακούς σκοπούς και ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου για σκοπούς ΦΠΑ.....»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις

που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την από **28.12.2022** έκθεση ελέγχου ΦΠΑ η προσφεύγουσα λειτούργησε έως τις **29.09.2022** (ημερομηνία διακοπής).

Διέθετε μόνο κύρια επαγγελματική εγκατάσταση, από ενάρξεως έως την **28.02.2022**, επί της οδού και από την **01.03.2022** έως την ημερομηνία διακοπής στις **29.09.2022** στην Πλατεία

Σύμφωνα με το καταστατικό σύστασής της και τις τροποποιήσεις αυτού όπως αναρτήθηκαν στο Γ.Ε.Μ.Η., ο νόμιμος εκπρόσωπος της (διαχειριστής) έως την ημερομηνία διακοπής της (**29.09.2022**) ήταν ο μοναδικός εταίρος της με ΑΦΜ Το ίδιο πρόσωπο ήταν και εκκαθαριστής της από **05.09.2022-29.09.2022** (ημερομηνία διακοπής).

Στη υπό κρίση φορολογική περίοδο **01.03.2022** έως **31.03.2022** η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε πωλήσεις προς τη Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VIES BG και εξέδωσε τα υπ' αρ. τιμολόγια (invoices): α)/ **02/03/2022** καθαρής αξίας **67.733,76€** για την πώληση ειδών pants, cap, shoes, box paper β)/ **02/03/2022** καθαρής αξίας **3.900,00€** για την πώληση ειδών shoes γ)...../ **02/03/2022** καθαρής αξίας **31.040,45€** για την πώληση ειδών shoes, box paper, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας, **102.674,21€** τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της.

Οι κρινόμενες συναλλαγές δηλώθηκαν, στην με αρ. ./ **27.05.2022** τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.03.2022-31.03.2022** και στον με αρ. .../ **21.04.2022** ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός **Μαρτίου 2022**.

Επειδή, για τις πωλήσεις της υπό κρίση φορολογικής περιόδου προς την ως άνω βουλγαρική επιχείρηση, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Τα ως άνω τιμολόγια (invoices)

- Τα σχετικά τιμολόγια εισαγωγής με τις αντίστοιχες διασαφήσεις των αγαθών που πούλησε η προσφεύγουσα από τα οποία προέκυψε ότι προέρχονταν από Τρίτη χώρα (Κίνα) και διατέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία σύμφωνα με το τελωνειακό καθεστώς 42.00.(E.2174/2020) Η εφαρμογή του τελωνειακού καθεστώτος 42 αποτελεί διευκόλυνση κατά την εισαγωγή και συμβάλλει στην προώθηση του διαμετακομιστικού εμπορίου καθώς επιτρέπει στους οικονομικούς φορείς, εγκατεστημένους στη χώρα μας ή σε άλλο Κράτος Μέλος, να εισάγουν εμπορεύματα στη χώρα μας και στη συνέχεια να τα παραλαμβάνουν στο Κράτος Μέλος εγκατάστασής τους ή να τα προωθούν σε πελάτες τους σε ολόκληρη την Ε.Ε.

-Την καρτέλα πελάτη για το διάστημα 01.03.2022 – 31.03.2022 από την οποία προέκυψε ότι οι τιμολογηθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/VIES BG, ανέρχονται σε **102.674,21€** και το ανεξόφλητο υπόλοιπο ανέρχεται σε **34.658,84€**.

-Ως αποδεικτικά πληρωμών, εκτύπωση του λογαριασμού της με αρ.... στην Τράπεζα Πειραιώς, από τον οποίο προκύπτει εισερχόμενο έμβασμα την 09-03-2022 ποσού 27.000,00€ και την 10-3-2022 ποσού 41.016,37€ από την «.....», ήτοι συνολικού ποσού 68.015,37€

-Την από 21.11.2022 υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ως άνω βουλγαρικής επιχείρησης όπου δηλώνεται ότι η επικοινωνία για τις παραγγελίες της από την προσφεύγουσα γινόταν τηλεφωνικά στον αριθμό από τον διαχειριστή της Την ευθύνη της μεταφοράς ανέλαβε η αγοράστρια βουλγαρική εταιρεία, με μεταφορέα την και αυτοκίνητο Δ.Χ. Τα αγαθά φορτώθηκαν από την αποθήκηπου βρίσκεται στον στη θέση και τα παρέλαβε στη Βουλγαρία ο εκπρόσωπος της «.....».

-Σχετικά έγγραφα μεταφοράς (CMR) των εν λόγω ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επειδή από τον έλεγχο των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

-Τα προσκομισθέντα έγγραφα μεταφοράς (CMR) φέρουν μόνο τη σφραγίδα της προσφεύγουσας, ως αποστολέα των αγαθών (με απλή μονογραφή επ'αυτής από την οποία δεν μπορεί να διαπιστωθεί το πρόσωπο που υπογράφει για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας), τα στοιχεία της Βουλγαρικής επιχείρησης (χειρόγραφα) ως εντολέα για την αποστολή, τον τόπο

παραλαβής (.....), το μικτό και καθαρό βάρος των αγαθών και τον τόπο φόρτωσης (.....). Επ' αυτών δεν αναγράφονται:

1. Η ημερομηνία φόρτωσης.

2. Η μεταφορική εταιρεία ή το αυτοκίνητο ΔΧ ή ΙΧ που ανέλαβε τη μεταφορά από τονΑττικής στο

3. Η σφραγίδα και η ημερομηνία παραλαβής από την» ή άλλον τρίτο στο της Βουλγαρίας.

- Η προσφεύγουσα δεν κατείχε δελτία παραγγελίας.

- Εφόσον την ευθύνη της μεταφοράς την ανέλαβε ο αποκτών (αγοραστής) όφειλε να επιδείξει στον έλεγχο σχετική γραπτή δήλωση από τον ίδιο, στην οποία να αναγράφεται η ημερομηνία έκδοσης της, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος, η φύση και η ποσότητα των αγαθών, η ημερομηνία και ο τόπος άφιξης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης μέσω μεταφορικού μέσου ο αριθμός αναγνώρισης αυτού, τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που θα παραλάμβανε τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος, κατά την Ε.2019/22.02.2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. για την εναρμόνιση με τον κανονισμό της Ε.Ε. 2018/1912 με έναρξη ισχύος από 01.01.2020.

Επειδή, τα έγγραφα μεταφοράς C.M.R. (Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τις Χερσαίες Μεταφορές – CMR) κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ελλιπή με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αποστολή των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος Ε.Ε., στην Βουλγαρία, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2, 28 του ν. 2859/2000, και της Ε.2019/22.02.2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. (με έναρξη ισχύος από 01.01.2020) περί απόδειξης της φυσικής μεταφοράς αυτών, ως εκ τούτου οι εν λόγω συναλλαγές ύψους **102.674,21€** επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ **24%** κατά το άρθρο **21** παρ. **1** του ν. **2859/2000** όπως ισχύει για την κρινόμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια είχαν εισαχθεί από την Κίνα, έναντι

συνολικού τιμήματος ποσού 93.536,55€, και πωλήθηκαν στην βουλγάρικη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/VIES BG έναντι συμφωνηθέντος τιμήματος ποσού 102.674,21€.

Τα εμπορεύματα αποθηκεύτηκαν στις εγκαταστάσεις της εταιρείας «.....» που εδρεύει στον Αττικής και μεταφέρθηκαν οδικώς με δαπάνες της αγοράστριας «.....» στη Βουλγαρία και με επιμέλεια της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με έδρα στοΑττικής και της συνεργαζόμενης με αυτήν βουλγαρικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με έδρα στο ...της Βουλγαρίας, στη βιομηχανική περιοχή του ..., με δύο δρομολόγια ήτοι:

α) ένα που εκκίνησε από τον Αττικής στις 02-03- 2022 με το υπ' αρ.κυκλοφορίας και με αριθμό ρυμουλκούμενου όχημα συμφερόντων της «.....» μεταφέροντας παπούτσια και χάρτινα κουτιά, βάσει των υπ' αρ. .και . / 02-03-2022 (εκ παραδρομής αριθμήθηκαν σε . και ...Α/02-03-2022) Τιμολογίων Πώλησης και των αντίστοιχων Καταστάσεων Εμπορευμάτων (συνολικού βάρους 1.412,50 kg + 11.980 Kg = 13.392.50 Kg), που αφίχθησαν στο ... στις 03-03-2022 και παρελήφθησαν από τον νόμιμο εκπρόσωπο της βουλγαρικής εταιρείας, . και

β) ένα που εκκίνησε από τον Αττικής στις 02-03- 2022 με το υπ' αρ..... και με αριθμό ρυμουλκούμενου ... όχημα συμφερόντων της «.....» σε συνεργασία με την «.....» μεταφέροντας διάφορα είδη ρουχισμού, βάσει του υπ' αρ. / 02-03-2022 Τιμολογίου Πώλησης και της αντίστοιχης Κατάστασης Εμπορευμάτων (συνολικού βάρους 16.910 Kg), που αφίχθησαν στο στις 04-03-2022 και παρελήφθησαν από τον νόμιμο εκπρόσωπο της βουλγάρικης εταιρείας,

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών της, συνυπέβαλε τα ακόλουθα:

1) Για το INV ... 02.03.2022 καθαρής αξίας 67.733,76€ για την πώληση ειδών pants, cap, shoes, box paper:

1. Το υπ' αρ. / 11-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκτελωνιστή 2. Το από 02-03-2022 Αποδεικτικό Ηλεκτρονικής Είσπραξης περί καταβολής των αναλογούντων δασμών, ποσού 2.624,28€, επί της υπ' αρ. Διασάφησης Εισαγωγής, 3. Το υπ' αρ. / 02-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», 4. Το υπ' αρ. / 04-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία «.....». 5. Το υπ' αρ. Β / 03-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκτελωνιστή, 6. Την υπ' αρ. 2..... Διασάφηση Εισαγωγής. 7. Το υπ' αρ. / 04-12-2021 Προσχέδιο Τιμολογίου της εταιρείας «.....». 8. Το υπ' αρ. / 04-12-2021 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....», ποσού 69.071,94 \$ ή 60.738,60 €. 9. Την από 04-12-2021 Λίστα Εμπορευμάτων. 10. Το υπ' αρ. 01-03-2022 Προσχέδιο Τιμολογίου της. 11. Το υπ' αρ. 02-03-2022 Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεώς της, ποσού 67.733,76€ 12. Την υπ' αρ. 02-03-2022 Λίστα Εμπορευμάτων. 13. Την υπ' αρ. 02-

03-2022 Άδεια Παράδοσης Τελωνιοσθέντων Εμπορευμάτων. 14. Το υπ' αρ. / 03-03-2022 Έγγραφο CMR και συνημμένα α) το υπ' αρ. 31-03-2022 Τιμολόγιο (επί πιστώσει) της μεταφορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», β) το από 04-03-2022 Τιμολόγιο της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «....» προς την, γ) την υπ' αρ. / 05-04-2022 απόδειξη είσπραξης της ίδιας μεταφορικής εταιρείας και δ) την από 04-03-2022 Δήλωση παραλαβής του νομίμου εκπροσώπου της βουλγάρικης εταιρείας

2) Για το ...02.03.2022 καθαρής αξίας 3.900,00€ για την πώληση ειδών shoes:

1. Το υπ' αρ. 11-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκτελωνιστή 2. Το από 02-03-2022 Αποδεικτικό Ηλεκτρονικής Είσπραξης περί καταβολής των αναλογούντων δασμών, ποσού 600,50€, επί της υπ' αρ. Διασάφησης Εισαγωγής. 3. Το υπ' αρ. ... 09-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία «..... 4. Το υπ' αρ. / 03-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκτελωνιστή 5. Την υπ' αρ. Διασάφηση Εισαγωγής. 6. Το υπ' αρ. / 31-11-2021 Προσχέδιο Τιμολογίου της εταιρείας «.....». 7. Το υπ' αρ. / 31-11-2021 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....», ποσού 4.017 \$ ή 3.532,63 €. 8. Την από 31-11-2021 Λίστα Εμπορευμάτων. 9. Το υπ' αρ... 01-03-2022 Προσχέδιο Τιμολογίου εκδόσεώς της. 10. Το υπ' αρ. ...-03-2022 Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεώς της, ποσού 3.900€. 11. Την υπ' αρ. 02-03-2022 Λίστα Εμπορευμάτων. 12. Την υπ' αρ. / 02-03-2022 Άδεια Παράδοσης Τελωνιοσθέντων Εμπορευμάτων. 13. Το υπ' αρ. / 02-03-2022 Έγγραφο CMR και συνημμένα α) το υπ' αρ. ... 31-03-2022 Τιμολόγιο (επί πιστώσει) της μεταφορικής εταιρείας με την επωνυμία, β) την υπ' αρ.-04-2022 απόδειξη είσπραξης της ίδιας μεταφορικής εταιρείας και γ) την από 03-03-2022 δήλωση παραλαβής του νομίμου εκπροσώπου της βουλγάρικης εταιρείας

3) Για το / 02 / 03 / 2022 καθαρής αξίας 31.040,45€ για την πώληση ειδών shoes, box paper:

1. Το υπ' αρ.. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του εκτελωνιστή 2. Το από 02-03-2022 Αποδεικτικό Ηλεκτρονικής Είσπραξης περί καταβολής των αναλογούντων δασμών, ποσού 2.487,51€, επί της υπ' αρ. Διασάφησης Εισαγωγής, 3. Το υπ' αρ. ... / 02-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 4. Το υπ' αρ. 04-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας «..... 5. Το υπ' αρ. / 03-03-2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκτελωνιστή, 6. Την υπ' αρ. Διασάφηση Εισαγωγής. 7. Το υπ' αρ. / 04-12-2021 Προσχέδιο Τιμολογίου της εταιρείας «.....». 8. Το υπ' αρ. 04-12-2021 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....», ποσού 33.280,52 \$ ή 29.265,32 €. 9. Την από 04-12-2022 Λίστα Εμπορευμάτων. 10. Το υπ' αρ..... 01-03-2022 Προσχέδιο Τιμολογίου εκδόσεώς της. 11. Το υπ' αρ. / 02-03-2022 Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεώς της, ποσού 31.040,45€. 12. Την υπ' αρ. 13A / 02-03-2022 Λίστα Εμπορευμάτων. 13. Την υπ' αρ. .. / 02-03-2022 Άδεια Παράδοσης

Τελωνισθέντων Εμπορευμάτων. 14. Το υπ' αρ.. 02-03-2022 Έγγραφο CMR και συνημμένα α) το υπ' αρ. 31-03-2022 Τιμολόγιο (επί πιστώσει) της μεταφορικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», β) την υπ' αρ. / 05-04-2022 απόδειξη είσπραξης της ίδιας μεταφορικής εταιρείας και γ) την από 03-03-2022 Δήλωση παραλαβής του νομίμου εκπροσώπου της βουλγάρικης εταιρείας

Από την επισκόπηση των ανωτέρω στοιχείων παρατηρείται ότι:

- Το υπ' αρ. / 03-03-2022 σχετικό Έγγραφο CMR, για το / 02.03.2022 καθαρής αξίας 67.733,76€ για την πώληση ειδών pants, cap, shoes, box paper, φέρει σφραγίδες και υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (αποστολέα, παραλήπτη), ενώ στα στοιχεία του μεταφορέα φέρει διορθώσεις στην αρχική σφραγίδα της ... η οποία διαγράφεται και στη συνέχεια τίθεται σφραγίδα και υπογραφή από την εταιρία, με τόπο φόρτωσης στον και ημερομηνία 03.03.2022 και αρ.κυκλοφορίας αυτοκινήτου
- Το υπ' αρ. ... 02-03-2022 σχετικό Έγγραφο CMR το οποίο φέρει σφραγίδες και υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (αποστολέα, παραλήπτη), στα στοιχεία του μεταφορέα φέρει μόνο τη σφραγίδα «...» χωρίς υπογραφή και επιπλέον φέρει διόρθωση ως προς την αρίθμηση του αρχικού τιμολογίου ... / 02.03.2022 σε αρ. ... 02.03.2022. Ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται ο ..» χωρίς ημερομηνία φόρτωσης και ως μεταφορικό μέσο το με αρ. κυκλοφορίας όχημα και
- Το υπ' αρ. . / 02-03-2022 σχετικό Έγγραφο CMR φέρει σφραγίδες και υπογραφές όλων των εμπλεκόμενων μερών (αποστολέα, μεταφορέα, παραλήπτη), ενώ στα υπόλοιπα στοιχεία αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης ο «...» με ημερομηνία 02.03.2022 και αρ. κυκλοφορίας αυτοκινήτου

Ωστόσο, στην από 28.12.2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του (σελ. 9) αναφέρεται πως η προσφεύγουσα επέδειξε έγγραφα μεταφοράς (CMR) που φέρουν μόνο την σφραγίδα της ως αποστολέα των αγαθών και αναγράφουν τα στοιχεία της βουλγαρικής επιχείρησης (χειρόγραφα) ως εντολέα για την αποστολή, ως τόπο παραλαβής το ... Βουλγαρίας και ως τόπο φόρτωσης τον .. χωρίς ημερομηνία, τα οποία η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε ως ικανά αποδεικτικά στοιχεία, διότι δεν είχαν σφραγίδα, ούτε ανέγραφαν ημερομηνία παραλαβής από την «...» ή άλλου τρίτου στη Βουλγαρία, τα στοιχεία του μεταφορέα καθώς και την ημερομηνία φόρτωσης;

Με βάση αυτό, αμφισβητείται η γνησιότητα των συνυποβληθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή CMR, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν μεταγενέστερα και βασικά στοιχεία διαφέρουν από αυτά που αναγράφονται στα CMR που επιδείχθηκαν αρχικά στον έλεγχο. Συνεπώς, για τις ανωτέρω συναλλαγές, δεν υφίσταται έγκυρο παραστατικό που να αποδεικνύει τη μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος.

Κατόπιν των ανωτέρω οι εν λόγω ενδοκοινοτικές συναλλαγές ύψους **102.674,21€** ορθώς επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ **24%** ύψους **24.641,81€**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28.12.2022** έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως **αβάσιμοι**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ/**01.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ

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

Με την με αρ.ό/**28.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.03.2022 – 31.03.2022**

Διαφορά φόρου	26.641,81€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	12.320,91€
Σύνολο φόρου για καταβολή	36.962,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της