



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08.11.2021
Αριθμός απόφασης: 3396

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail

:ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **08.06.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα με **ΑΦΜ**, κατοίκου με κύριο αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, κατά: α) της με αρ.**2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 και β) της με αρ.**2021** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08.06.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-α) Με την με αρ.....**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2015 - 31.12.2015**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους **17.455,93€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ποσού **8.727,97€**, ήτοι **συνολικό ποσό 26.183,90€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις (όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 21.04.2021 θεωρηθείσα έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ στη σελ. 60) συνολικής αξίας **75.895,38€** από την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., για την φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, επειδή ο προσφεύγων δεν κατείχε αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς (CMR) που να αποδεικνύουν την φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα από το κράτος της Βουλγαρίας και δεν ορίσθηκε φορολογικός αντιπρόσωπος βάσει των διατάξεων 11, 18, 35 του ν. 2859/2000.

-β) Με την με αρ.....**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2016 - 31.12.2016**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους **8.810,92€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ποσού **4.405,46€**, ήτοι **συνολικό ποσό 13.216,38€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σε επτά (7) περιπτώσεις συνολικής αξίας **38.308,38€** (όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 21.04.2021 θεωρηθείσα έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ στη σελ. 60) από την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, επειδή ο προσφεύγων δεν κατείχε αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς (CMR) που να αποδεικνύουν την μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα από το κράτος της Βουλγαρίας και δεν ορίσθηκε φορολογικός αντιπρόσωπος βάσει των διατάξεων 11, 18, 35 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. για τα έτη 2015 και 2016, δυνάμει της με αρ. 124/2020 σχετικής εντολής ελέγχου και κοινοποιήθηκαν στις 12.05.2021.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στις 02.06.2020 είχε αποσταλεί στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ. 11522 αίτημα παροχής πληροφοριών για τα υπό κρίση έτη και η με αριθμό πρωτοκόλλου 11522 γνωστοποίηση των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018 με την εντολή ελέγχου για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων με συστημένη επιστολή RE.....GR.

Από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία και δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις.

Αιτία του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε η από 14.02.2020 έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η οποία στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ./26.02.2020 (αρ.πρωτ. Δ.Ο.Υ.03.03.2020).

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... με κύριο αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών είχε δηλωμένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που αφορούσαν αγορά πέλλετ συνολικής αξίας 75.895,38€ κατά το έτος 2015 και συνολικής αξίας 38.308,38€ κατά το έτος 2016 αντίστοιχα, χωρίς ωστόσο να προσκομισθούν φορολογικά στοιχεία μεταφοράς των εμπορευμάτων στην Ελλάδα από το κράτος της Βουλγαρίας των ως άνω ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν από την ΥΕΔΔΕ οι με αρ./2019 και2020 εντολές ελέγχου.

Στα πλαίσια του ελέγχου εκδόθηκε το με αρ.πρωτ.08.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών/πρόσκλησης προκειμένου να προσκομισθούν Παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων – έγγραφα μεταφοράς από τη Βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., παραστατικά εξόφλησης, τα τηρούμενα Βιβλία και καρτέλες προμηθευτών των υπό κρίση ετών, η οποία θυροκολλήθηκε στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Στις 10.09.2019 από τον προσφεύγοντα προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα του ως άνω αιτήματος παροχής πληροφοριών/πρόσκλησης τα οποία κατασχέθηκαν με τη με αρ.900/2019 έκθεση κατάσχεσης. Ειδικότερα:

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στις 28.05.2019 διενήργησε αρχικά έλεγχο στην επιχείρηση RAIL ΑΦΜ στη Σίνδο, δυνάμει της με αρ. 2085/2019 εντολής ελέγχου.

Στις **28.05.2019** επιδόθηκε στην εταιρία το με αρ. Πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με τις παραλαβές εμπορευμάτων (πέλλετ) από την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Ανταποκρινόμενη η εταιρία στις **05.06.2019** προσκόμισε στον έλεγχο σχετικά φορολογικά στοιχεία τα οποία παρελήφθησαν με το με αρ. πρωτ./05.06.2019 Πρωτόκολλο Παραλαβής. Από τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης, εισαγωγής, απόθεσης, εξαγωγής εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία αποθήκευε στο χώρο της ποσότητες πέλλετ που παραλάμβανε από την ως άνω αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση με τελικούς παραλήπτες πελάτες της εσωτερικής και εξωτερικής αγοράς, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Η μεταφορά των εμπορευμάτων (πέλλετ) γινόταν σιδηροδρομικώς από την Trainose A.E. από την έδρα τηςRomania) κατ' εντολή της Βουλγαρικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. προς τις αποθήκες της , με σκοπό την αποθήκευση. Για τις διακινήσεις αυτές εκδόθηκαν σχετικά φορολογικά στοιχεία, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από **14.02.2020** έκθεση ελέγχου (σελ. 1-45) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Από τα εκδοθέντα Δ. Αποστολής της στα οποία αναγραφόταν ως αποθέτης η ως άνω Βουλγαρική επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι ποσότητες πέλλετ διατέθηκαν μεταξύ άλλων και στην επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Για τις ως άνω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τη Βουλγαρία δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά μεταφοράς (CMR) των ποσοτήτων πέλλετ, στην Ελλάδα. Η μεταφορά στο εσωτερικό της χώρας έγινε κατ' εντολή και για λογαριασμό της Βουλγαρικής επιχείρησης με απόθεση των εμπορευμάτων στις αποθήκες της παραμένοντας έτσι η κυριότητα των εμπορευμάτων στη Βουλγαρική επιχείρηση.

Λόγω όμως της κυριότητας των εμπορευμάτων από τη Βουλγαρική επιχείρηση, θα έπρεπε να αποδοθεί ο Φ.Π.Α. στη χώρα μας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **11** και **35** του ν.2859/2000, είτε με ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου είτε απευθείας λαμβάνοντας Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και υποβάλλοντας εν συνεχεία περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τη Βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., να μην πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου **11** του ν.2859/2000 και να επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. **23%**, ήτοι συνολικής αξίας **75.895,38€ χ 23% Φ.Π.Α. ύψους 17.455,93€** για την φορολογική περίοδο **01.01.2015-31.12.2015** και συνολικής αξίας **38.308,38€ χ 23% 8.810,92€** για την φορολογική περίοδο **01.01.2016-31.12.2016**, επειδή δεν είχε ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα από τη Βουλγαρική επιχείρηση.

Στις 16.03.2021 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν.4174/2013 με τις προσωρινές πράξεις, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε το με αρ. πρωτ. /01.04.2021 υπόμνημα εξηγήσεων, στο οποίο ισχυρίστηκε ότι εξαιτίας της πλημμύρας που έπληξε την περιοχή της στις 17.09.2020 καταστράφηκαν ολοσχερώς ορισμένα φορολογικά στοιχεία με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η προσκόμισή τους στον έλεγχο, προσκομίζοντας την με αρ. πρωτ. /12.10.2020 σχετική βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν έγινε δεκτός καθότι η πλημμύρα συντελέστηκε στις 17.09.2020, ενώ τα βιβλία και τα λοιπά φορολογικά στοιχεία είχαν ζητηθεί ήδη με το με αρ.πρωτ.08.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών/πρόσκληση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ορισμένα από τα ζητηθέντα. Αλλά ούτε και μεταγενέστερα στη Δ.Ο.Υ.όταν ζητήθηκαν με το με αριθμό πρωτοκόλλου /02.06.2020 αίτημα παροχής πληροφοριών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθέτησε τις παραδοχές, της με ημερομηνία 14.02.2020 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2015 και 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

Τα φορολογικά στοιχεία και παραστατικά των ως άνω ενδοκοινοτικών συναλλαγών ευρίσκοντο νομίμως εις την κατοχή του και φυλασσόταν εντός της επιχειρήσεως του επί της οδού, τα οποία συνεπεία της καταστροφικής φονικής πλημμύρας του Σεπτεμβρίου 2020 καταστράφηκαν μαζί με το σύνολο των εμπορευμάτων και πραγμάτων και υλικών που υπήρχαν στον χώρο του καταστήματός του. Προσκομίζει δε εκ νέου την υπ αρθμ /12.10.2020 βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας»-(Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Στο άρθρο 5 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. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια

αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Στο Άρθρο 11 παρ.1 ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.....»

Στο Άρθρο 18 παρ.1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο 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»

Στο Άρθρο 15 παρ.1 ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.»

Στο άρθρο 19 παρ. 1 ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Στο άρθρο 28 παρ. 1 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.»

Στο Άρθρο 35 παρ.1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο

εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας....γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ ' και η',.....ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο: αα) παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ββ) παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13, στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 2960/2001 (Α' 265).

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παρ. 4α του άρθρου 29 του ν. 2960/2001, δεν ισχύει η υποχρέωση που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών χορηγείται έγκριση στα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων και καθορίζεται ο τρόπος, οι διαδικασίες και οι λεπτομέρειες καταβολής του φόρου, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά.

θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία κ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενος στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, που αποκλειστικά χρησιμοποιεί για την κατασκευή των αγωγών αυτών.

κα) στις περιπτώσεις του άρθρου 5β, ο υποκείμενος στον φόρο, που θεωρείται ότι έχει παραδώσει τα αγαθά στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διευκολύνει την παράδοση αγαθών μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, εφόσον ο υποκείμενος που έχει διευκολύνει την παράδοση των αγαθών δεν είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 5γ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011.

1α. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, β) η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο εσωτερικό της χώρας δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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 Ν. 4174/2013 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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση C-409/2004 του ΔΕΚ «24.... οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσόμενη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄ , πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C?245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. I?3227, σκέψη 29). 25. Επομένως, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντίστοιχης με ενδοκοινοτική απόκτηση καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, της

παραβίασεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ. 26. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει, λαμβανομένου υπόψη του όρου «αποστέλλονται» που περιλαμβάνεται στις δύο αυτές διατάξεις, να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ισχύει μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβαίνει στον αγοραστή και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, έχει απομακρυνθεί στην πράξη από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως. 27. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται στον ΦΠΑ προβλέπονται στο άρθρο 28α της έκτης οδηγίας. Πέραν των προϋποθέσεων που διευκρινίζουν την ιδιότητα του πωλητή και του αγοραστή, που θεσπίζονται στην παράγραφο 1, στοιχείο α' , του άρθρου αυτού, η παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ιδίου άρθρου εξαρτά την ενδοκοινοτική απόκτηση από δύο προϋποθέσεις, δηλαδή, αφενός, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει ως κύριος το ενσώματο αγαθό και, αφετέρου, την αποστολή ή τη μεταφορά του αγαθού αυτού στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα από την από 21.04.2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι:

Ο προσφεύγων δεν κατείχε στοιχεία μεταφοράς (CMR) που να αποδεικνύουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Βουλγαρική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2015 – 31.12.2015 συνολικού ύψους **75.895,38€** και 01.01.2016 – 31.12.2016 συνολικού ύψους **38.308,38€**. Ειδικότερα:

- ✓ δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά μεταφοράς (CMR) των ποσοτήτων πέλλετ για τη φυσική μεταφορά από τη Βουλγαρία.
- ✓ δεν ορίσθηκε φορολογικός αντιπρόσωπος με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, και δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα εμπορεύματα που βρισκόταν στις αποθήκες της κατ' εντολή και για λογαριασμό της Βουλγαρικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., παραμένοντας έτσι η κυριότητα των εμπορευμάτων στη Βουλγαρική επιχείρηση.

Επειδή, η διακίνηση των εμπορευμάτων από την εταιρεία αποθήκευσης προς την έδρα του προσφεύγοντα δεν ακολουθεί την πραγματική-φυσική διακίνηση από την Βουλγαρία προς την Ελλάδα.

Επειδή, η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Βουλγαρική επιχείρηση προς την Ελληνική εταιρεία logistics προς αποθήκευση, με την Βουλγαρική επιχείρηση στη συνέχεια να διατηρεί την κυριότητά τους, είναι φορολογητέα απόκτηση της Βουλγάρικης επιχείρησης στην Ελλάδα και υποχρεούται να αποκτήσει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα προκειμένου να αποθηκεύει τα αγαθά της στην Ελληνική εταιρεία logistics.

Για το λόγο αυτό έπρεπε να οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος της Βουλγάρικης Επιχείρησης και να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα. Εν συνεχεία να χρεοπιστώνει το ΦΠΑ για την απόκτηση των αγαθών στην Ελλάδα, υποβάλλοντας περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Όταν τα αγαθά στη συνέχεια θα πωλούνταν στην Ελληνική επιχείρηση θα εκδίδονταν τιμολόγιο από την Βουλγαρική Επιχείρηση (και με το ΑΦΜ του φορολογικού της αντιπροσώπου) με ΦΠΑ Ελλάδος και θα αποδίδονταν στην Ελλάδα μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου.

Επειδή, ο μοναδικός προβαλλόμενος εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμός του προσφεύγοντα τέθηκε και στον έλεγχο με το με αρ.πρωτ./01.04.2021 γραπτό υπόμνημα και λήφθηκε υπόψη κατά τη σύνταξη της από 21.04.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν έγινε δεκτός καθώς τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν από τους ελέγχους της ΥΕΔΔΕ και της Δ.Ο.Υ. με τα με αρ.08.2019 και/02.06.2020 αιτήματα παροχής πληροφοριών, προηγήθηκαν ημερολογιακά της πλημμύρας που συντελέστηκε στις 17.09.2020. Συνεπώς, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει στις 23.08.2019 και στις 02.06.2020, εφόσον υπήρχαν τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς των ως άνω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πριν από τη συντέλεση της πλημμύρας στις 17 και 18 Σεπτεμβρίου του 2020. (σχετ. η υπ' αρ.12.10.202 βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας).

Επειδή, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα επιπλέον στοιχείο σχετικό με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, πέραν αυτών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τη Βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., επειδή, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.2859/2000 επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 23%, ήτοι συνολικής αξίας **75.895,38€ χ 23% Φ.Π.Α. ύψους 17.455,93€** για την φορολογική περίοδο **01.01.2015-31.12.2015** και συνολικής αξίας **38.308,38€ χ 23% 8.810,92€** για την φορολογική περίοδο **01.01.2016-31.12.2016**.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από 21.04.2021 θεωρηθείσα έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις) που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει και να λάβει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή, όλως επικουρικός, ήταν προς το συμφέρον του προσφεύγοντα να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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, η άσκηση του δικαιώματος της επιβολής και έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς.

Για τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ/08.06.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της με αρ.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 β) της με αρ.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

α) Με την με αριθμό2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015

Διαφορά φόρου	17.455,93
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	8.727,97
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	26.183,90

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

β) Με την με αρ.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016.

Διαφορά φόρου	8.810,92
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	4.405,46
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	13.216,38

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 στον υπόχρεο

**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.