



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 27/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με έδρα το, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/04/2018-31/12/2018, και β) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/04/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 17.494,11 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.747,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.241,16 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 54.736,77 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 27.368,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **82.105,15 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 24/12/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ / 05-08-2020 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά η από 30/06/2020 Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και, που αφορά πραγματοποιηθέντα στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχο. Σύμφωνα με την εν λόγω Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, αφού λήφθηκαν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και οι επιμέρους διαπιστώσεις του ελέγχου, κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα

επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών:

1. Προς τη ρουμάνικη επιχείρηση, τη χρήση 2018, για τα τιμολόγια (invoices)/2018 ποσού 57.900,00 ευρώ και 2/18-08-2018 ποσού 49.022,00 ευρώ και
2. Προς τη σλοβάκικη επιχείρηση, τη χρήση 2019, για το τιμολόγιο (invoice)/2019 ποσού 194.040,00 ευρώ,

διότι:

A) Δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, τόσο προς τη ρουμάνικη επιχείρηση, όσο και ως προς τη σλοβάκικη επιχείρηση

B) Δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος, όπως ορίζονται στις διατάξεις των ΠΟΛ. 1106/26-04-1999 και 1201/29-10-1999 (παρ. 2 περίπτωσης γ' και της υποπερίπτωσης γα' της παρ. 4 της ΠΟΛ. 1201/1999).

Γ) Δε διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη ρουμάνικη και τη σλοβάκικη επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ΠΟΛ. 1106/26-04-1999 και 1201/29-10-1999.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, αποδεχόμενος το πόρισμα της πληροφοριακής έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμ./...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και τους εκδοθέντες προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου αυτή, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Η προσφεύγουσα εταιρεία, ανταποκρινόμενη, κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ./2020 υπόμνημά της, με το οποίο επανέλαβε τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλει με το προηγούμενο υπόμνημά της ενώπιον της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι οποίοι και πάλι δεν έγιναν αποδεκτοί. Ως εκ τούτου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού για τις φορολογικές περιόδους 01/04/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, με τις οποίες καταλογίστηκαν οι διαφορές κύριου φόρου και προσαυξήσεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι υφίσταται εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999, της ΠΟΛ. 1806/2018 και του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, καθώς στην περίπτωσή της είναι σαφές ότι πληρούσε όλες τις οριζόμενες στο νόμο προϋποθέσεις και όλες οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πράγματι διενεργήθηκαν και συνεπώς έπρεπε να τύχει της απαλλαγής του Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν:

«Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

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 όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, πωλητής ή αγοραστής ως προς τον παραγγελέα.

.....

Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών

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,

.....

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.

.....

Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

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 ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.

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

.....»

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' αριθμ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ):

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 023189/128/1225/0014/ΠΟΛ. 1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- 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 κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων 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 άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη Φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας.

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές.

Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, για τις υπό κρίση συναλλαγές προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Η προσφεύγουσα πούλησε στη ρουμάνικη επιχείρηση (ΑΦΜ/Φ.Π.Α.) εμπορεύματα συνολικής αξίας 106.922,00 ευρώ (σκληρούς δίσκους), με τα με αριθμ. /2018 και /2018 τιμολόγια αξίας 57.900,00 ευρώ και 49.022,00 ευρώ αντίστοιχα. Τα εμπορεύματα που αναφέρονται στο με αριθμ. /2018 τιμολόγιο, με αποστολέα την προσφεύγουσα και παραλήπτη τη ρουμάνικη εταιρεία, φέρεται να μεταφέρθηκαν με CMR στις 26/07/2018 από τη μεταφορική με παράδοση στην αποθήκη του μεταφορέα στο της Στο CMR που προσκομίστηκε στον έλεγχο δεν υπάρχει ημερομηνία παράδοσης και δεν προκύπτει από τα στοιχεία ότι τελικά τα εμπορεύματα έφτασαν στον προορισμό του στη Ρουμανία. Τα ίδια στοιχεία υπάρχουν και στο CMR με το οποίο φέρεται να μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα του με αριθμ. /2018 τιμολογίου, σύμφωνα με το οποίο μεταφορική εταιρεία είναι η τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στην αποθήκη του μεταφορέα στο της δεν υπάρχει ημερομηνία παράδοσης και δεν προκύπτει από τα στοιχεία ότι τελικά τα εμπορεύματα έφτασαν στον προορισμό του στη Ρουμανία.

β) Η προσφεύγουσα πούλησε στη σλοβάκικη επιχείρηση με ΑΦΜ/VAT εμπορεύματα (280 τεμάχια σκληρούς δίσκους συνολικής αξίας 194.040,00 ευρώ με το υπ' αριθμ. /2019 τιμολόγιο. Σύμφωνα με το αποδεικτικό μεταφοράς που προσκομίστηκε στον έλεγχο παραλήπτης δεν είναι η εταιρεία αλλά η και παραλαβών η ήτοι από το παραστατικό μεταφοράς δεν αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα παρελήφθησαν από την

Επειδή, αφού λήφθηκαν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και οι επιμέρους διαπιστώσεις του ελέγχου, κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. για τις ως άνω συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε νέο στοιχείο, παρά εμμένει στους ίδιους ισχυρισμούς τους οποίους είχε προβάλει σε απάντηση τόσο του με αριθμ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όσο και του υπ' αριθμ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

Επειδή, ειδικότερα, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας:

Α) Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη ρουμάνικη επιχείρηση, δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που θέτει η ΠΟΛ. 1201/1999. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα το έτος 2018 δεν ήταν εγγεγραμμένη στο σύστημα *vies*. Η εκ των υστέρων με αριθμ./2019 δήλωση μεταβολής και εγγραφή της στο *vies*, την οποία επικαλείται, δε θεραπεύει τη διαπίστωση του ελέγχου για τη μη χορήγηση της απαλλαγής για τις συναλλαγές στο φορολογικό έτος 2018 και δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ, καθώς η εγγραφή στο *vies* αποτελεί προηγούμενη απαραίτητη προϋπόθεση για τη χορήγησή της, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999. Επιπλέον, από τις φορτωτικές (CMRs) και το συμφωνητικό της εταιρείας με τη μεταφορική εταιρεία, τα οποία προσκομίζονται αμετάφραστα, δεν αποδεικνύεται ότι η παραλαβή των εμπορευμάτων διενεργήθηκε για λογαριασμό του πελάτη της προσφεύγουσας. Μόνη η τυχόν ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας για πώληση αγαθών μεταξύ των δύο επιχειρήσεων δεν επαρκεί για την απόδειξη και του πραγματικού γεγονότος της παράδοσης αυτών, η δε πώληση των αγαθών δεν συντελείται παρά μόνον με τη φυσική παράδοση της κατοχής των εμπορευμάτων στον αγοραστή. Εξάλλου, δεν προσκομίζονται παραστατικά στοιχεία μεταξύ της αναφερόμενης ως μεταφορικής εταιρείας και της αγοράστριας ρουμάνικης εταιρείας, όπως τιμολόγια υπηρεσιών, δελτία εισαγωγής εμπορευμάτων για αποθήκευση στην καρτέλα πελάτη της και γενικώς κανένα αποδεικτικό της αποθήκευσης των εμπορευμάτων στη Γερμανία για λογαριασμό της ρουμάνικης εταιρείας. Τέλος, προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να έχει υποβάλει δηλώσεις *intrastat*, για τις εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς το ποσό είναι μεγαλύτερο από 90.000,00 ευρώ.

Β) Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη σλοβάκικη επιχείρηση, από τα στοιχεία που προσκομίζονται δε δικαιολογείται η απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α., αφού η αποστολή των προϊόντων από την προσφεύγουσα εταιρεία, με κούριερ την, πραγματοποιήθηκε προς την και όχι προς τη σλοβάκικη εταιρεία και αντισυμβαλλομένη της, ενώ ουδόλως αναφέρονται στοιχεία της τελευταίας εταιρείας. Επιπλέον το συμφωνητικό μεταξύ των εταιρειών και της, το οποίο επίσης προσκομίστηκε αμετάφραστο, δεν παρουσιάζει κάποιο νέο στοιχείο για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, καθώς είναι ένα γενικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας για την τιμολόγηση των υπηρεσιών που παρέχει η προς την Ομοίως για τις παραπάνω συναλλαγές η προσφεύγουσα όφειλε να έχει

υποβάλλει δηλώσεις intrastat, καθώς το ποσό είναι μεγαλύτερο από 90.000,00 ευρώ. Συνεπώς και σε αυτήν την περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται η παραλαβή των εν λόγω εμπορευμάτων από τον πελάτη κατά την έννοια των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999.

Επειδή για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος. Η περί του αντιθέτου άποψη, ότι δηλαδή αρκεί η μεταφορά των εμπορευμάτων για την απαλλαγή των σε άλλο κράτος μέλος, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του ν. 2859/2000, της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ του Συμβουλίου (Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) και τον σκοπό του νόμου για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της ΕΕ που προβλέπει την καταβολή του στην χώρα μέλους της ΕΕ που τελικά καταναλώνονται τα αγαθά (σχετική η 516/2016 ΑΠ).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δεν προκύπτει η τήρηση των προϋποθέσεων, προκειμένου οι συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και να τύχουν απαλλαγής του Φ.Π.Α.. Ειδικότερα, από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν αποδεικνύεται ο τελικός παραλήπτης των αγαθών και η πραγματοποίηση των ανωτέρω συναλλαγών. Βάσει των ανωτέρω, καθώς δε συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.2859/2000, ως τόπος παράδοσης των αγαθών της προσφεύγουσας εταιρείας θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2859/2000, το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα), καθώς κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 02/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/04/2018-31/12/2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.689.665,12	1.796.587,12	1.796.587,12	106.922,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.723.699,62	1.723.699,62	1.723.699,62	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	405.519,62	431.180,90	431.180,90	25.661,28

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	413.686,79	413.686,79	413.686,79	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	8.167,17			8.167,17
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		17.494,11	17.494,11	17.494,11
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		8.747,05	8.747,05	8.747,05
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		26.241,16	26.241,16	26.241,16
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.167,17			8.167,17

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	24.531.108,77	24.725.148,77	24.725.148,77	194.040,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	24.410.986,36	24.410.986,36	24.410.986,36	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	5.887.466,11	5.934.035,71	5.934.035,71	46.569,60
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	5.891.530,12	5.883.362,85	5.883.362,85	8.167,17
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.063,91	4.063,91	4.063,91	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		54.736,77	54.736,77	54.736,77
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		27.368,38	27.368,38	27.368,38
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		82.105,15	82.105,15	82.105,15
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.063,91	4.063,91	4.063,91	

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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