



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17.10.2023

Αριθμός απόφασης: 886

**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**

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**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 αριθμό 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....κατά της με αρ.**

.....**04.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου **01.07.2021 - 30.09.2021** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. ....**04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου **01.07.2021 - 30.09.2021** καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ράκων, άχρηστων σπάγγων, κορδονιών, σχοινιών, καλωδίων και φθαρμένων ειδών από υφαντικά υλικά), φόρος ύψους 9.042,72€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 4.521,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 13.564,08€ κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της **E2019/2022**. για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 37.678,01€ για τις οποίες εξέδωσε τα υπ' αρ. .../06-08-2021 αξίας 602,94€, .../13-09-2021 αξίας 1.252,07€, ..../07-09-2021 αξίας 3.622,44€, ...../08-09-2021 αξίας 604,14€, .....07-07-2021 αξίας 5.322,18€, .../21-07-2021 αξίας 2.754,45€, .../14-07-2021 αξίας 1.699,78€, ..16-07-2021 αξίας 6.846,66€, ...../21-07-2021 αξίας 3.125,12€, .../22-07-2021 αξίας 4.077,26€, ...../26-07-2021 αξίας 2.972,51€, ...../27-07-2021 αξίας 2.267,38€, ...../03.08.2021 αξίας 2.2665,63€ φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια- INVOICE) χωρίς ΦΠΑ – το υπ' αρ.....**08.07.2021** πιστωτικό τιμολόγιο αξίας -134,55€, προς τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ/VIES** .....

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από **10.04.2023** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του ..... για τη φορολογική περίοδο **01.07.2021 – 30.09.2021**, βάση του ν. 2859/2000 και του ΚΦΔ, δυνάμει της υπ' αρ. ...**19.10.2022** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

I. Αναιτιολόγητη η απόρριψη του με αρ. ....28.03.2023 υποβληθέντος υπομνήματός της καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις της, όπως διατυπώθηκαν σε αυτό.

Παραβίαση του δικαιώματος αναφοράς. Αναιτιολόγητα οι συναλλαγές της με την αλλοδαπή εταιρία «.....» με ΑΦΜ/VIES ....., αξίας 37.678,01€, κρίθηκαν ότι δεν υπάγονται στις διατάξεις απαλλαγής Φ.Π.Α. και δεν είχε δικαίωμα έκδοσης τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α., σε αντίθεση με τις συναλλαγές της με τις αλλοδαπές εταιρίες ....., ύψους 10.778,31€ και 564,76€ αντίστοιχα, για τις οποίες κρίθηκε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής ΦΠΑ.

II. Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου - παραβίαση των αρχών της νομιμότητας. της φανεράς διοίκησης. του κράτους και της ασφάλειας δικαίου.

III. Αδικαιολόγητη η απόρριψη των συναλλαγών της με την εταιρία .... Σε εκκρεμότητα οφειλές της εν λόγω εταιρίας. Έκδοση της υπ'αρ. .../2023 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου .....

IV. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ν.2859/2000 (άρθρα 24 και 28) και της ΠΟΛ. 1201/1999. Όλες οι τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται από την εγκύκλιο για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από την πωλήτρια εταιρία συντρέχουν σωρευτικά. Τα αναφερόμενα στην εν λόγω εγκύκλιο διαταγή αποδεικτικά στοιχεία αποτελούν απλές κατευθυντήριες οδηγίες για την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παράδοσης και δεν προκύπτει ούτε από το κείμενο ούτε από τη γραμματική διατύπωση και την εν γένει ερμηνεία της διάταξης ότι ανάγονται σε υποχρεωτικές «νομοθετικές» επιταγές οι οποίες μάλιστα θα πρέπει να συντρέχουν και σωρευτικά.

V. Αδικαιολόγητη και αναιτιολόγητη η επιβολή του υπέρμετρου προστίμου του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ ύψους 4.521,36€

Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι έγγραφα:

1. Βεβαίωση της εταιρίας με την επωνυμία «.....», συνταχθείσα στην ελληνική και βουλγαρική γλώσσα, για τις 14 συνολικά συναλλαγές που έλαβαν χώρα εντός του τριμήνου Ιουλίου-Σεπτεμβρίου 2021, το όχημα μεταφοράς των εμπορευμάτων έκαστης συναλλαγής και το όνομα του μεταφορέα.

2. Αντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του οχήματος της εταιρίας «.....» με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές των εμπορευμάτων, με αριθμό κυκλοφορίας ..... 10.12.1996 (νομίμως μεταφρασμένης και επικυρωμένης από την βουλγαρική στην ελληνική γλώσσα)

3. Αντίγραφο της άδειας οδήγησης Ελληνικής Δημοκρατίας του οδηγού της εταιρίας «.....», κ. ....

4. Καρτέλα πελάτη της εταιρίας .....» με κωδικό πελάτη ....., από την οποία προκύπτει ότι υφίσταται υπόλοιπο 23.558,17€ στις μεταξύ τους συναλλαγές, για τη φορολογική περίοδο 01.07.2021 - 30/09/2021.

5. Την από 03.05.2022 αγωγή της ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....(τακτική διαδικασία) και εναντίον της εταιρίας «.....» για τα ως άνω οφειλόμενα τιμολόγια η οποία έλαβε ..../2022 και ...../2022 και κατατέθηκε την 18<sup>η</sup>.05.2022.

6. Την με αρ...../2023 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου .... με την οποία έγινε δεκτή η αγωγή της κατά της ως άνω βουλγαρικής επιχείρησης, υποχρεώνοντας να καταβάλει το συνολικό ποσό οφειλής ύψους 30.790,60€.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup>, 2<sup>ο</sup>, 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

Στο άρθρο 2 παρ 1 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»,

Στο άρθρο 3 παρ 1, 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,...»,

Στο άρθρο 5 παρ 1, 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. ....».

Στο άρθρο 13 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.

Στο άρθρο 16 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...».

Στο άρθρο 28 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...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ)...

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...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 πραγματοποιήσει 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..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

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: «...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.).....

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 Δ.Ο.Υ. 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..... 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, σύμφωνα 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 συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.



Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

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

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

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

Συγκεκριμένα:

#### **Παράγραφος 1**

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

#### **Περίπτωση α**

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

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

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

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

#### **Περίπτωση β**

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

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

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

**Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:**

- την ημερομηνία έκδοσής της
  - το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
  - τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
  - την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
  - στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
  - τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος
- ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

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

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

.....

### **Παράγραφος 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, στον με αριθ. 282/2011 Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:**

**«ΤΜΗΜΑ 2<sup>Α</sup> Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις (Άρθρα 138 έως 142 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ)**

**Άρθρο 45α**

**1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:**

**α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·**

**β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:**

**i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, 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 κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα**

στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα:

α) 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·

β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού·

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.99 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 (βλ. C-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**, 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**, με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, εν προκειμένω από την από ....2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ..... προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ιδρύθηκε την 23.01.2012 με έδρα στη ..... (αγροτεμάχιο με αρ. 329 στη θέση «.....») και στην υπό κρίση φορολογική περίοδο δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο ράκων, άχρηστων σπάγγων, κορδονιών, σχοινιών, καλωδίων και φθαρμένων ειδών από υφαντικά υλικά.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. ..../24.06.2022 απόφαση της υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμό πρωτοκόλλου ..../24-02-2022 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ..../2/26-1-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικής περιόδου 1/7/2021 -30/9/2021 για τυπική πλημμέλεια, επειδή, δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία της υποβολής σχετικού ερωτήματος στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES, κατά τα οριζόμενα της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1201/1999 για τις κάτωθι αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις:

|   | ΕΠΩΝΥΜΙΑ             | ΑΦΜ/ΦΠΑ | ΧΩΡΑ      | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      |
|---|----------------------|---------|-----------|------------------|
| 1 | .....                | .....   | ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ | 37.678,01        |
| 2 | .....                | .....   | ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ | 10.778,31        |
| 3 | .....                | .....   | ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ | 564,76           |
|   | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b> |         |           | <b>49.021,08</b> |

Ακολούθως η φορολογική αρχή δυνάμει της υπ' αρ. ....19.10.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ....., απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. .... 2022/09.11.2022 αίτημα προς την Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (Τμήμα ΣΤ-Διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ) απ' όπου ζητήθηκε η αμοιβαία διοικητική συνδρομή των βουλγαρικών αρχών (βάσει του άρθρου 55 του Κανονισμού Ε.Ε 904/2010/ΕΕ, άρθρο 4 του κανονισμού 1049/2001/ΕΚ, άρθρο 5 του ν. 2690/1999, άρθρο 58 του Κώδικα Φ.Π.Α., άρθρο 85 ΚΦΕ και σύμφωνα με τα οριζόμενα στη γνωμοδότηση 491/2003 του ΝΣΚ), των επιχειρήσεων «..... θέτοντας προς διερεύνηση τα κάτωθι:

1-Αν κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/07/2021-30/09/2021 οι ως άνω εταιρίες διέθεταν εγκαταστάσεις, εξοπλισμό, εργαζομένους και μέσα μεταφοράς, ειδικότερα αν οι εν λόγω επιχειρήσεις ασκούσαν ουσιαστική δραστηριότητα στην Βουλγαρία και η σύστασή τους δεν συνιστά επίπλαστη κατάσταση με σκοπό την αποφυγή της πληρωμής φόρων στην Ελλάδα.

2-Τα στοιχεία των προσώπων της ελληνικής επιχείρησης, με τα οποία πραγματοποιήθηκε η τυχόν γραπτή ή προφορική επικοινωνία για την διενέργεια των υπό έρευνα συναλλαγών και σε περίπτωση γραπτής επικοινωνίας να γνωστοποιηθούν τα email επικοινωνίας, ή σε περίπτωση τηλεφωνικής επικοινωνίας οι τηλεφωνικοί αριθμοί.

4- Πώς συνδέθηκαν οι παραπάνω αναφερόμενες βουλγαρικές επιχειρήσεις με την ελληνική επιχείρηση.

5- Αν εμφανίζονται συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) στα βιβλία των βουλγαρικών επιχειρήσεων από την ελληνική επιχείρηση για την ως άνω φορολογική περίοδο.

6- Ποιος ανέλαβε την μεταφορά των εμπορευμάτων ή των ειδών προς επεξεργασία και με ποιόν τρόπο και σε περίπτωση ύπαρξης παραστατικών απόδειξης της φυσικής μεταφοράς των εμπορευμάτων ζητήθηκε να αποσταλούν ακριβή αντίγραφα.

7-Αν έχει γίνει εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών και με ποιον τρόπο.

Η Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (Τμήμα ΣΤ-Διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ) απέστειλε στη φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ ΣΤ ...ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο, από τις βουλγαρικές αρχές μεταξύ άλλων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

**Ως προς την επιχείρηση .....**

- Βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της ενδοκοινοτικές συναλλαγές συνολικής αξίας 37.679,00€ φορολογικής περιόδου 01.07.2021 -30.09.2021 για τις οποίες ελήφθησαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρίας.

- Τα αγαθά μεταφέρθηκαν με ίδια μέσα μεταφοράς του αγοραστή κατά δήλωση του διαχειριστή της κ. .... Η εντολή για την μεταφορά δινόταν από τον ίδιο.

- Η επιχείρηση ήταν οικονομικά ενεργή κατά την φορολογική περίοδο 01.07.2021 -30.09.2021

- Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο απασχολήθηκαν 20 άτομα με σύμβαση εργασίας.

- Κατά δήλωση του διαχειριστή της τα αγαθά (υφάσματα) τέθηκαν άμεσα στην παραγωγή και το τελικό προϊόν(ενδύματα) παραδόθηκε σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα.

- Η παραγωγή πραγματοποιούνταν για ελληνικές και κυπριακές επιχειρήσεις

- Η επιχείρηση διέθετε ένα φορτηγό με αρ. κυκλοφορίας ..... για τις ανάγκες της δραστηριότητάς της.

- Δεν προσκομίσθηκαν όμως μεταφορικά έγγραφα διακίνησης των εν λόγω αγαθών (CMR), πέραν ενός μόνο φορτωτικού εγγράφου (CMR) στο οποίο αναγραφόταν ως μεταφορέας η ίδια η επιχείρηση με φορτηγό ιδιοκτησίας της το με αρ. κυκλοφορίας .....



- Από τη βάση δεδομένων της Φορολογικής Διοίκησης για την περίοδο 07.01.2021-30.09.2021. δεν βρέθηκαν διελεύσεις στη χώρα (Βουλγαρία) του με αρ. κυκλοφορίας ..... φορτηγού αυτοκινήτου.

-Δεν βρέθηκαν στοιχεία σχετικά με την ασφάλιση των αγαθών κατά τη μεταφορά.

– Ως προς τον τρόπο πληρωμής διαπιστώθηκε ότι καταβλήθηκε προς την ελληνική επιχείρηση το ποσό των 18.748,00€ σε μετρητά, και το ανεξόφλητο υπόλοιπο ανερχόταν στο ποσό των 153.902,00€.

Επιπλέον, από την αρμόδια φορολογική αρχή της Βουλγαρίας απεστάλησαν τα κάτωθι συνοδευτικά δελτία αποστολής εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρίας:

-1.Δελτίο αποστολής με νο ....σειρά Α και ημερομηνία 06/08/2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../06-08-2021 INVOICE αξίας 602,94€.

-2. Δελτίο αποστολής με νο ....σειρά Α και ημερομηνία 13/09/2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../13-09-2021 INVOICE αξίας 1.252,07€.

-3. Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 07/09/2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../07-09-2021 INVOICE αξίας 3.622,44€.

-4.Δελτίο αποστολής με νο .... σειρά Α και ημερομηνία 08/09/2021, για το οποίο εκδόθηκε το INVOICE με ν...../08-09-2021 αξίας 604,14€.

-5.Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 07-07-2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../07-07-2021 INVOICE αξίας 5.322,18€.

-6.Δελτίο αποστολής με νο ... σειρά Α και ημερομηνία 21/07/2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../21-07-2021 INVOICE αξίας 2.754,45€.

-7.Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 14-07-2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../14-07-2021 INVOICE αξίας 1.699,78€.

-8. Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 16-07-2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../16-07-2021 INVOICE αξίας 6.846,66€.

-9.Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 21-07-2021, για το οποίο εκδόθηκε το το υπ' αρ. .../21-07-2021 INVOICE αξίας 3.125,12€.

10.Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 22-07-2021, για το οποίο εκδόθηκε ..../22-07-2021 INVOICE αξίας 4.077,26€.

-11. Δελτίο αποστολής με νο ..... σειρά Α και ημερομηνία 26-07-2021, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αρ. ..../26-07-2021 INVOICE αξίας 2.972,51€,

Στις παρατηρήσεις αναφέρεται ως τόπος Παράδοσης η έδρα της εταιρίας με την επωνυμία «  
....., επί της οδού ..... της οποίας διαχειριστής είναι ο ..... που είναι και διαχειριστής της βουλγαρικής επιχείρησης «.....»

**Βάσει των ανωτέρω δεν προέκυψε η φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της προσφεύγουσας, στην έδρα της εν λόγω βουλγαρικής επιχείρησης**

Βάσει των ως άνω ελεγκτικών διαπιστώσεων και των στοιχείων που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις βουλγαρικές αρχές, η προσφεύγουσα αποδεδειγμένα δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των αγαθών ύψους **37.678,01€** προς την αλλοδαπή βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία ..... και από τη φορολογική αρχή καταλογίσθηκε ο αναλογών φόρος ύψους 9.042,72€, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 2859 /2000 και της Ε.2019/2022.

Στη συνέχεια εστάλη στην προσφεύγουσα το με αριθμό ...../10-03-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ μέσω e-κοινοποίησης στο e-mail: .....@gmail.com με το οποίο την καλούσε εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ.πρωτ. ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ.....03-2023 υπόμνημα το οποίο λήφθηκε υπόψη, από τη φορολογική αρχή (σελ. 17-25 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ .....), που δεν μετέβαλε την κρίση της για τους λόγους που αναφέρονται στις σελ 26-27 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, οι προβαλλόμενοι δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή έχουν ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή και δεν κρίθηκαν επαρκή, ώστε να ανατρέψουν το πόρισμα τους ελέγχου.**

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ....2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., του ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητης απόρριψης του υπομνήματός της, έλλειψης αιτιολογίας, αδικαιολόγητης μη αναγνώρισης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την βουλγαρική επιχείρηση «.....», εσφαλμένης ερμηνείας των άρθρων 24 και 28 του Ν. 2859/2000 της ΠΟΛ. 1201/1999 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Ως προς τον 5<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:.....2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

**Επειδή**, λόγω της διαπιστωθείσας διαφοράς των εκροών που κρίθηκαν φορολογητέες ύψους 37.678,01€ για τις οποίες δεν αποδόθηκε ο αναλογών φόρος ύψους 9.042,72€, ορθώς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ίσο με ποσοστό 50% επί του ποσού του φόρου ήτοι 4.521,36€ (9.042,72€,χ 50%). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ ..... ενδικοφανούς προσφυγής της της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....

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

Η υπ' αρ. ....**10.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου  
.....

|                                  | <b>ποσό</b>       |
|----------------------------------|-------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου         | <b>9.042,72€</b>  |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ          | <b>4.521,36€</b>  |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>13.564,08€</b> |

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