



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-10-2023
Αριθμός απόφασης: 881

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aade.gr

Url:www.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 Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα, έδρα στον και αντικείμενο εργασιών «*χονδρικό εμπόριο ποτών*», κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα και έδρα στον, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος για καταβολή, ύψους 78.005,63€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 39.002,82€, ήτοι **συνολικά ποσό για καταβολή 117.008,45 ευρώ** και **δεν προέκυψε ποσό φόρου για έκπτωση** την επόμενη φορολογική περίοδο, ενώ βάσει δηλώσεως ανήρχετο στο ποσό των 672,00€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για τη φορολογική περίοδο 1.1.-30.06.2022, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Με την από συνταχθείσα έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων πραγματοποίησε **οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις** αγαθών από και ταυτόχρονα **τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις** εμπορευμάτων (ποτών) στη, τη φορολογική περίοδο 1.1.-30.06.2022, σε πελάτη του με τη φυσική διακίνηση των αγαθών **απευθείας** από τα κ-μ απόκτησης στον τελικό παραλήπτη αυτών, χωρίς να **πληρούνται** οι προϋποθέσεις της απαλλαγής του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμισθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος ισχυρισμός

Ελλιπής αιτιολογία για τη μη απαλλαγή από το φόρο της παράδοσης αγαθών του, σε πελάτη του, κατέστη ανενεργός, στις και όχι στις, όπως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή, οπότε η συναλλαγή του με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (INVOICE) Νο, το οποίο εκδόθηκε, στις, ήταν νόμιμη. Η πώληση διενεργήθηκε την εν λόγω ημερομηνία, επειδή είχε «τεθεί σε αναστολή» ο Α.Φ.Μ. του, χωρίς προηγούμενη ενημέρωσή του, ενώ η παραγγελία και η πληρωμή αυτής πραγματοποιήθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2021. Η έλλειψη του Α.Φ.Μ. της μεταφορικής εταιρείας στη φορτωτική, δεν αποδεικνύει ότι δεν έγινε η ενδοκοινοτική παράδοση.

Δεύτερος ισχυρισμός

Για τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του με αριθμούς, διέθετε, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα, στο άρθρο 45 του Εκτελεστικού Κανονισμού ΕΕ

282/2011 και στην εγκύκλιο Ε 2019/2022, μη αντιφατικά μεταξύ τους στοιχεία της κατηγορίας 1 και της κατηγορίας 2, ήτοι υφίσταται το τεκμήριο μεταφοράς και της απαλλαγής στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος (Βουλγαρία) από το Φ.Π.Α..

Τρίτος ισχυρισμός

Για τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του με αριθμούς, στα οποία ενσωματώθηκε το κόστος μεταφοράς, υπάρχουν τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης από τον πελάτη του. Περαιτέρω, για τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του με αριθμούς,, η πληρωμή της μεταφορικής εταιρείας θα πρέπει να αναζητηθεί από τον αγοραστή-πελάτη των εμπορευμάτων, ενώ για το Νο υπάρχει πληρωμή της μεταφορικής εταιρείας.

Τέταρτος ισχυρισμός

Η μη προσκόμιση στη φορολογική αρχή στοιχείων του πελάτη του στη, δεν αποτελεί δική του ευθύνη, αλλά τηςφορολογικής αρχής.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.[..] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ. Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του

οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ. 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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 επ.). 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 ».*

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), εφεξής και «Κώδικας Φ.Π.Α.» με το άρθρο 28 «απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» ορίζεται ότι: *«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή, Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος, ββ)υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών*

ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό. Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης».

Επειδή, ακολούθως στο Ν. 2859/2000 ορίζονται, τα εξής: 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. 2 ότι: «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, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα», και στο άρθρο 13 παρ. 6α «Στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος - μέλος σε άλλο κράτος-μέλος, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται μόνο στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης. Κατά παρέκκλιση του προηγούμενου εδαφίου, εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει λάβει από το κράτος-μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, η αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται μόνο στην παράδοση αγαθών από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ένας προμηθευτής διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου που ενεργεί για λογαριασμό του».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2019/2022 διευκρινίσθηκε ότι: «Β. ΑΛΥΣΙΔΩΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ. Γενικά: Με την περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 61 του Ν.4714/2020 προστίθεται νέα παράγραφος 6α στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ «Τόπος Παράδοσης Αγαθών» που αφορά τις «αλυσιδωτές συναλλαγές». Ως «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια της νέας διάταξης, νοούνται οι διαδοχικές (δηλαδή δύο ή παραπάνω) παραδόσεις των ίδιων αγαθών τα οποία γίνονται αντικείμενο μιας ενιαίας ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών - μελών. Με σκοπό την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, οι νέες διατάξεις προβλέπουν ότι από 1.1.2020, η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται πλέον μόνο σε μία συγκεκριμένη πράξη από τις διαδοχικές παραδόσεις αγαθών. Αυτή η πράξη συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος κ-μ. αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, η οποία και μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο στο κ-μ αυτό. Με την εν λόγω παράγραφο 6α εισήχθησαν στο άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α τα εξής: Με το πρώτο εδάφιο της νέας παραγράφου θεσπίζεται γενικός κανόνας που προβλέπει ότι στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών τα οποία αποστέλλονται από ένα κ- μ σε άλλο κ-μ, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης». Με το δεύτερο εδάφιο, ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, οπότε και η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης». Με το τρίτο εδάφιο ορίζεται η έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης». Ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ο προμηθευτής, ο οποίος είναι διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα και ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του. Ειδικότερα: Για την εφαρμογή της νέας παραγράφου παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής: α. Έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» Με τη νέα διάταξη, προκειμένου να αποφασηγιστεί σε ποια μοναδική πράξη στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων ίδιων αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά, το κρίσιμο είναι να υπάρχει «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» - και εάν υπάρχει

να εντοπιστεί. Κατά κανόνα, ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» είναι εκείνος ο προμηθευτής στην αλυσίδα, ο οποίος οργανώνει είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του, τη μεταφορά των αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί είτε να πραγματοποιεί τη μεταφορά ο ίδιος για λογαριασμό του, είτε να την αναθέτει με σύμβαση σε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του. Για να συντρέχει στο πρόσωπο ενός υποκειμένου στον φόρο η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» απαιτούνται δύο αποδεικτικά στοιχεία: Πρώτον, ο εν λόγω προμηθευτής θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την οργάνωση της μεταφοράς (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε «από ή για λογαριασμό» του ιδίου). Δεύτερον, θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την ίδια την ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά έχουν πράγματι μεταφερθεί από ένα κ-μ σε άλλο, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, χωρίς σαφή διακοπή της μεταφοράς). Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης», δεν μπορεί να συντρέχει ούτε στο πρόσωπο του πρώτου προμηθευτή αφού είναι «πρώτος», ούτε και στο πρόσωπο του τελευταίου παραλήπτη (πελάτη) αφού αυτός δεν είναι και «προμηθευτής». Συνεπώς εάν στην αλυσίδα είναι ο πρώτος προμηθευτής ή ο τελευταίος παραλήπτης το πρόσωπο που οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών, δεν τίθεται θέμα για αλυσιδωτή συναλλαγή κατά την έννοια των νέων διατάξεων.

β. Προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης. Η νέα διάταξη εφαρμόζεται σε διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- Πραγματοποιούνται δύο ή περισσότερες διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών ή περισσότερων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ. Με άλλα λόγια, δεν συνιστούν «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, είτε μια αλληλουχία συναλλαγών στην οποία υπάρχουν και εισαγωγές αγαθών ή/και εξαγωγές αγαθών είτε μια αλληλουχία συναλλαγών η οποία αποτελείται αποκλειστικά από παραδόσεις αγαθών εντός του εσωτερικού ενός κράτους - μέλους.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας. Σημειώνεται πως ο τελευταίος παραλήπτης μπορεί να είναι είτε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είτε μη- υποκείμενο στον φόρο νομικό ή φυσικό πρόσωπο.
- Η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από το κ-μ αναχώρησης προς το κ-μ άφιξης, διεξάγεται από έναν προμηθευτή, διαφορετικό από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του. Ο προμηθευτής αυτός καλείται «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης». Εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ανωτέρω προϋποθέσεις, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας, που προβλέπει ότι η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης». Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.
- γ. Παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα. Με το δεύτερο εδάφιο ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ από το κ-μ αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών και επιλέγει να κοινοποιήσει αυτόν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον προμηθευτή του. Στην περίπτωση αυτή, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης». Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας. Σημειώνεται πως δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε έχει καμία σημασία αν ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του σε οποιονδήποτε από τους άλλους συμμετέχοντες στην αλυσιδωτή συναλλαγή. Η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε μέσο παρέχει δυνατότητα απόδειξης της παραλαβής της

κοινοποίησης από τον προμηθευτή (π.χ. ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, φάξ κλπ). Επίσης, η κοινοποίηση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α μπορεί να συνάγεται και από άλλα τεκμήρια (π.χ. το τιμολόγιο που εκδίδεται προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» που του έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά καθώς και τον ΦΠΑ που αναλογεί). Στην περίπτωση που δεν μπορεί να αποδειχτεί η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ τότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της παρέκκλισης του δεύτερου εδαφίου της διάταξης και θα πρέπει να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του πρώτου εδαφίου .δ. Αλληλεπίδραση με την απλούστευση για τις «τριγωνικές» συναλλαγές. Οι νέες διατάξεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθορίζουν το σε ποια συναλλαγή αποδίδεται η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών και δεν επηρεάζουν την εφαρμογή της απλοποίησης περί «τριγωνικών συναλλαγών» όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται γι' αυτήν. Υπενθυμίζεται ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απλούστευσης περί τριγωνικών συναλλαγών ρυθμίζονται - κατά περίπτωση - είτε από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ είτε της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου. Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα: Παράδειγμα 1 (εφαρμογή γενικού κανόνα). Η βιομηχανική επιχείρηση «Α», με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, παραδίδει έπιπλα στην επιχείρηση γενικού εμπορίου «Β» που διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα και η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Βουλγαρία. Η «Β» παραδίδει στην επιχείρηση «Γ» εγκατεστημένη στην Γαλλία και η «Γ» στην επιχείρηση «Δ» εγκατεστημένη στη Δανία. Τελικός παραλήπτης των αγαθών είναι η «Δ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Δανία (τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών). Η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Δανία με μεταφορικά μέσα της Βουλγαρικής «Β». Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθώς:

- Πραγματοποιούνται τρεις διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τεσσάρων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα - Δανία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή «Α» στον τελευταίο «Δ» παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά με δικά του μεταφορικά, και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Δανία. Ας υποθέσουμε ότι η «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία είτε δεν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε ακόμη και αν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, υποδεικνύει το τιμολόγιο της επιχείρησης «Α» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ ΦΠΑ που η επιχείρηση «Β» έχει λάβει από άλλο -κ-μ πλην της Ελλάδας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας, συνεπώς η μεταφορά αποδίδεται στην παράδοση των αγαθών από την «Α» στη «Β». Επομένως, η παράδοση των αγαθών από την «Α» προς την «Β» (ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης) συνιστά για την «Α» ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα (και για την «Β» συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Δανία. Η παράδοση των αγαθών από τη «Β» στη «Γ» καθώς και η παράδοση αγαθών από τη «Γ» στη «Δ» συνιστούν εγχώριες παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Δανίας. Η «Β» και η «Γ» θα πρέπει να επικοινωνήσουν με τις φορολογικές αρχές της Δανίας προκειμένου να ενημερωθούν ως προς τις ενδεχόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους στο εν λόγω κ-μ (λήψη δανέζικου ΑΦΜ/ΦΠΑ κλπ.). Παράδειγμα 2 (παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα). Η βιομηχανική επιχείρηση «Α» με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει προϊόντα στην εταιρεία μεταφορών και γενικού εμπορίου «Β» που διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα και η οποία έχει επίσης μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Τελικός παραλήπτης των αγαθών είναι η επιχείρηση «Γ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία (τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών). Η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Βουλγαρία με μεταφορικά μέσα της «Β» . Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» της κοινοποιούμενης παραγράφου 6α του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ.
- Πραγματοποιούνται δύο διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα- Βουλγαρία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή «Α» στον τελευταίο «Γ» παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β»

έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά, καθώς η μεταφορά πραγματοποιήθηκε με δικά του μεταφορικά μέσα και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Βουλγαρία. Στον βαθμό που η «Β» έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα το πλέον αναμενόμενο θα είναι η «Β» να επιλέξει να κοινοποιήσει στην «Α» τον ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ της, ακόμη και αν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή άλλου κράτους - μέλους. Στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστεί η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από την «Β» (ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης) προς την «Γ». Η συναλλαγή της «Α» με την «Β» συνιστά εγχώρια παράδοση αγαθών στην Ελλάδα - δηλαδή με ΦΠΑ - ενώ η «Β» διενεργεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα, και παράλληλα η «Γ» διενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Βουλγαρία. Παράδειγμα 3 (ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης με ΑΦΜ σε διαφορετικά κ-μ). Η επιχείρηση «Α» με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει αγαθά στην επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία η οποία με τη σειρά της τα παραδίδει σε μια άλλη επιχείρηση «Γ» με μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία η οποία εντέλει τα παραδίδει στην επιχείρηση «Δ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία. Η φυσική μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Γερμανία από διαμεταφορική εταιρεία που θα ενεργήσει για λογαριασμό της επιχείρησης «Β». Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθώς:

- Πραγματοποιούνται τρεις διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τεσσάρων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα - Γερμανία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον «Α» προμηθευτή στον «Δ» τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά καθώς η μεταφορά διενεργήθηκε για λογαριασμό του από διαμεταφορική εταιρεία και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Γερμανία. Έστω ότι η επιχείρηση «Β» πέραν του ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία και άρα έχει εγγραφεί εκεί για σκοπούς ΦΠΑ είναι επίσης εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ τόσο στην Ελλάδα όσο και στη Γερμανία. Δηλαδή η «Β» διαθέτει τρεις ΑΦΜ/ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κ-μ (Ρουμανία, Ελλάδα, Γερμανία). Η επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία μπορεί να κάνει χρήση οποιουδήποτε ΑΦΜ/ΦΠΑ διαθέτει. Ωστόσο, οι συνέπειες της επιλογής αυτής είναι ουσιώδεις. **1ο ενδεχόμενο:** Η επιχείρηση «Β» υποδεικνύει το τιμολόγιο της επιχείρησης «Α» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που η επιχείρηση έχει λάβει στη Γερμανία. Συνεπώς, τυγχάνει εφαρμογής ο γενικός κανόνας και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς την επιχείρηση «Β». Επομένως βάσει των ανωτέρω: Η επιχείρηση «Α» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα η οποία απαλλάσσεται από το φόρο (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ.). Η επιχείρηση «Β» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Γερμανία. Οι παραδόσεις αγαθών από τη «Β» στη «Γ» και από τη «Γ» στη «Δ» συνιστούν εγχώριες παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Γερμανίας. Στην ουσία δεν αλλάζει κάτι σε σχέση με την περίπτωση όπου ο προμηθευτής Β χρησιμοποίησε το ρουμάνικο ΑΦΜ/ΦΠΑ του. **2ο ενδεχόμενο:** Η επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία κοινοποιεί στην επιχείρηση «Α» τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή, τυγχάνει εφαρμογής η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από την επιχείρηση «Β». Επομένως βάσει των ανωτέρω: Η επιχείρηση «Α» πραγματοποιεί παράδοση αγαθών προς τη «Β» με τόπο φορολογίας στο εσωτερικό της χώρας και ελληνικό ΦΠΑ. Η επιχείρηση «Β» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην επιχείρηση «Γ» με έδρα την Πολωνία, η οποία - παράδοση - απαλλάσσεται από τον φόρο.....

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ. α. Εισαγωγή. Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενοσιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η

υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή. Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών. Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής. Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές. Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής. Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης. β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ. Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον: i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1), ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ), γ. Ανάλυση των αλλαγών. Χρήζει αναφοράς ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου προσώπου (ή μη υποκείμενου νομικού προσώπου) στο οποίο γίνεται η παράδοση δεν χρειάζεται να έχει χορηγηθεί απαραίτητα από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά. Επισημαίνεται ότι άπτεται στην διακριτική ευχέρεια των αντισυμβαλλομένων ο τρόπος κοινοποίησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν υπόκειται σε κάποιες συγκεκριμένες τυπικές απαιτήσεις (λχ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου). **Παράδειγμα 1.** Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει γαλλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η γαλλική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος. Συνεπώς πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή και ο Έλληνας μπορεί να εκδώσει το τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ. **Παράδειγμα 2.** Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει ιταλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και όχι γαλλικό. Εφόσον ο εν

λόγω ΑΦΜ/ΦΠΑ γνωστοποιηθεί στον Έλληνα προμηθευτή και επιβεβαιωθεί μέσω του συστήματος VIES ως έγκυρος, τότε θεωρείται ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή. Αναφορικά με την υποχρέωση ορθής συμπλήρωσης και υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χρήζουν αναφοράς τα κάτωθι: Υπογραμμίζεται ότι η απαλλαγή που αναφέρθηκε παραπάνω δεν θα παρέχεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις περί υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, (άρθρα 262-264 της Οδηγίας ΦΠΑ), εκτός αν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές. Πρέπει να σημειωθεί ότι η προαναφερθείσα απαλλαγή μπορεί να ανακληθεί μόνο αναδρομικά, όταν - και εφόσον - οι φορολογικές αρχές αποδείξουν την μη υποβολή ή την μη ορθή συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παράδοσης. Παράδειγμα 3. Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Κροατία, σε επιχείρηση η οποία έχει κροατικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η κροατική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ. Στη συνέχεια όμως, μετά από έλεγχο των ελληνικών φορολογικών αρχών, διαπιστώνεται ότι ο Έλληνας προμηθευτής υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα, αλλά **ξέχασε να σημειώσει τη συναλλαγή του με την κροατική επιχείρηση**. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται πια η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση και οι ελληνικές αρχές θα καταλογίσουν στον Έλληνα προμηθευτή τον σχετικό ΦΠΑ, εκτός εάν αυτός μπορεί να αποδείξει αιτιολογημένα τον λόγο παράλειψης ορθής απεικόνισης της εν λόγω συναλλαγής. δ. **Ειδικότερα θέματα.** i. Εάν ο αγοραστής **δεν γνωστοποιήσει** τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του στον προμηθευτή του, ή ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει γνωστοποιηθεί από αυτόν έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε τουλάχιστον μία από τις συνθήκες για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούται και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβαρύνει τον αγοραστή του με ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ο προμηθευτής χρέωσε ΦΠΑ στην παράδοση επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ δεν επηρεάζει τον χειρισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, από τον πελάτη στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών διότι, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Εκτ. Καν. 282/11, «Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της Οδηγίας ΦΠΑ, το κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών». Σημειώνεται πως, όταν ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει ότι, κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής, λειτούργησε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και γνωστοποιήσει σε μεταγενέστερο στάδιο στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, ο οποίος έχει εκδοθεί σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και **δεν υπάρχει ένδειξη απάτης ή κατάχρησης, ο προμηθευτής οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην οικεία εθνική νομοθεσία.** Παράδειγμα 4. Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Μάλτα στις 31-8-2020, σε επιχείρηση η οποία έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ Μάλτας. Η επιχείρηση της Μάλτας, λόγω τεχνικών προβλημάτων που αντιμετώπιζε, δεν μπόρεσε να γνωστοποιήσει εγκαίρως στην ελληνική τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της. **Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.** Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η επιχείρηση της Μάλτας γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της, προσκομίζοντάς του και έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν ότι κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής λειτουργούσε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της **εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.** ii. Εάν τη στιγμή που ο προμηθευτής εκδίδει το παραστατικό ο αγοραστής δεν μπορεί να του γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, επειδή οι φορολογικές αρχές της χώρας του επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά του για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ, ο προμηθευτής δεν θα μπορέσει να εφαρμόσει την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης και θα πρέπει να χρεώσει τον αγοραστή του με ΦΠΑ. Όταν όμως ο αγοραστής λάβει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς

αγαθών και τον γνωστοποιήσει στον προμηθευτή του, τότε ο τελευταίος οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην σχετική εθνική νομοθεσία.

Παράδειγμα 5. Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Σλοβακία στις 31-8-20, σε επιχείρηση η οποία δεν έχει ακόμη ΑΦΜ/ΦΠΑ Σλοβακίας, επειδή οι φορολογικές αρχές της Σλοβακίας επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά της για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ. Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ. Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η σλοβάκικη επιχείρηση λαμβάνει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Σλοβακία και τον γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει **πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.**

iii. Ορισμένα κ-μ κάνουν διάκριση μεταξύ ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος ισχύει μόνο για ορισμένες εγχώριες συναλλαγές και ΑΦΜ/ΦΠΑ που, σύμφωνα με το άρθρο 215 της Οδηγίας ΦΠΑ, φέρει πρόθεμα (πχ. EL, DE, FR) μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης αυτού. Για την απαλλαγή του ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης όμως δεν είναι δυνατή η χρήση και των δύο αριθμών. Μόνο ο ΑΦΜ/ΦΠΑ με πρόθεμα, μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης, είναι κατάλληλος. Είναι ο μόνος ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος περιλαμβάνει το κ-μ προσδιορισμού στη βάση δεδομένων VIES και, συνεπώς, ο μόνος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο μπορεί να επαληθεύσει ο προμηθευτής.

Παράδειγμα 6. Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Γερμανία, σε γερμανική επιχείρηση η οποία έχει δύο ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Γερμανία: ένα με πρόθεμα (DE 123456789) και ένα γενικό, για τις υπόλοιπες δραστηριότητές της (TIN number, με 11 ψηφία). Η γερμανική επιχείρηση, εκ παραδρομής, γνωστοποιεί το TIN number αντί του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES. Ο Έλληνας προμηθευτής δεν μπορεί να διενεργήσει την επαλήθευση για τον ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES που κατέχει η γερμανική επιχείρηση και είτε θα ζητήσει τον άλλο ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα, είτε θα επιβαρύνει τον Γερμανό με ελληνικό ΦΠΑ.

iv. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αν ο προμηθευτής **δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα**, «εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές». Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι ενίοτε η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές έχουν λόγους να πιστεύουν ότι η παράλειψη εντάσσεται σε κάποιο σχήμα απάτης) υπό την προϋπόθεση ότι, μόλις αντιλαμβάνεται το σφάλμα που οδήγησε στην παράλειψη, ο προμηθευτής προχωρεί σε διόρθωση του σφάλματος αυτού. Ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, αναφέρουμε τις κάτωθι περιπτώσεις:

- ο προμηθευτής, λόγω τυχαίου σφάλματος, δεν συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά τη συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της επόμενης περιόδου
- ο προμηθευτής συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης,
- λόγω αναδιάρθρωσής της, η εταιρεία που αποκτά τα αγαθά διαθέτει πλέον νέα επωνυμία και νέο ΑΦΜ/ΦΠΑ, αλλά η παλαιά επωνυμία και ο παλιός ΑΦΜ/ΦΠΑ συνεχίζουν να υφίστανται για μικρή μεταβατική περίοδο. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο προμηθευτής συμπεριέλαβε εκ παραδρομής τις συναλλαγές με τον παλιό αυτό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Παράδειγμα 7. Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στο Βέλγιο, σε επιχείρηση η οποία έχει βέλγικο ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η βελγική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, **ξέχασε να συμπεριλάβει τη συναλλαγή του με την βελγική επιχείρηση**, και εσφαλμένα την συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλλε για τον Σεπτέμβριο στις 26-10-20. Στις 31-10-20 διαπίστωσε το σφάλμα του και προέβη αυθημερόν σε υποβολή των σχετικών τροποποιητικών πινάκων. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, μπορεί να θεωρηθεί ότι η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως καθώς ο προμηθευτής προχώρησε σε διόρθωση του πίνακα αμέσως μόλις αντελήφθη το σφάλμα του. Συνεπώς η ενδοκοινοτική απαλλαγή θα εξακολουθήσει να ισχύει.

Παράδειγμα 8. Επιχείρηση με έδρα την

Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Φινλανδία, αξίας 100.000 Ευρώ, σε επιχείρηση η οποία έχει φινλανδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η φινλανδική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, συμπλήρωσε εσφαλμένα ως αξία για την εν λόγω παράδοση 1.000 Ευρώ. Από διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησαν οι ελληνικές φορολογικές αρχές, τρεις μήνες αργότερα, διαπίστωσαν το σφάλμα του Έλληνα προμηθευτή και του καταλόγισαν -ορθώς- τον σχετικό ΦΠΑ, καθώς έκριναν ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, η παράλειψη του προμηθευτή δεν αιτιολογείται δεόντως, καθώς ο προμηθευτής δεν προχώρησε σε διόρθωση του σφάλματός του εντός του τριμήνου που μεσολάβησε από την στιγμή της καταχώρισης της αξίας στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα έως και τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

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 διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011. Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα: Παράγραφος 1. Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών. Περίπτωση α. Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του). Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους: Είτε: διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε: (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Περίπτωση β. Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του). Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία: i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για

λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών. Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου

- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος, ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε: (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2. Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω. **Παράγραφος 3.** Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών. Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα: i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ. γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Παράγραφος 1. i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρείται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β). Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο. **Παράδειγμα 1.** Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στην Ρώμη, σε εταιρεία με έδρα την Ιταλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής, ο οποίος έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών), ενώ εκδίδει και παραστατικό όπου αναφέρει εκτός από τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES και τον αντίστοιχο του Ιταλού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για να ισχύει το μαχητό τεκμήριο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών στο άλλο κ-μ. **Παράδειγμα 2.** Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πωλεί και εν συνεχεία αποστέλλει αγαθά στο Βερολίνο, σε εταιρεία με έδρα τη Γερμανία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γερμανός αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, όπως αυτή προβλέπεται από τον Εκτ. Κανονισμό 282/11 (ii) δύο αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (CMR) και 2 (αποδεικτικό πληρωμής), όμως εκδίδει παραστατικό όπου αναφέρει μόνο τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES, καθώς δεν γνωρίζει τον αντίστοιχο του Γερμανού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για απαλλαγή της

ενδοκοινοτικής παράδοσης (δεν υπάρχει ο ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES του Γερμανού) που πραγματοποιεί η ελληνική επιχείρηση και για τη συναλλαγή αυτή πρέπει να επιρριφθεί ΦΠΑ. **Παράδειγμα 3.** Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στο Παρίσι, σε εταιρεία με έδρα την Γαλλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γάλλος αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) **ελλιπή γραπτή δήλωση από τον αγοραστή**, καθώς κάποια προβλεπόμενα στοιχεία από τον Εκτ. Καν. 282/11 δεν εμπεριέχονται σε αυτήν και (ii) έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας **1 (CMR)** και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας **2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών)**. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις ύπαρξης του μαχητού τεκμηρίου για αποστολή ή μεταφορά των αγαθών στο άλλο κ-μ καθώς η γραπτή δήλωση δεν εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. ii. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της φράσης «...**δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.**». Καταρχήν σημειώνεται πως τα δύο μέρη εξ' ορισμού **δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά κ-μ)**. Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα δύο μέρη δεν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα, τότε θα πρέπει να γίνεται χρήση των κριτηρίων του άρθρου 80 της Οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται σε οικογενειακούς ή άλλους στενούς προσωπικούς δεσμούς, διαχειριστικούς δεσμούς, ιδιοκτησιακούς δεσμούς, δεσμούς που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς όπως καθορίζονται από τα κ-μ. Σημειώνεται πως στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 80 της Οδηγίας ΦΠΑ έχει ενσωματωθεί με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στο ν. 4172/2013 (άρθρο 2, περιπτώσεις στ' και ζ). **Παράδειγμα 4.** Έστω επιχείρηση με έδρα στην Κεφαλονιά η οποία πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών προς εταιρεία με έδρα στην Πολωνία. Συμφωνείται πως ο προμηθευτής αναλαμβάνει έναντι του αγοραστή την ευθύνη μεταφοράς των αγαθών στην έδρα του αγοραστή στην Πολωνία. Η προμηθεύτρια εταιρεία αναθέτει την μεταφορά σε εταιρεία διενέργειας οδικών μεταφορών η οποία είναι θυγατρική της πρώτης. Δεδομένου ότι τα δύο πρόσωπα δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών δεν μπορούν να λειτουργήσουν ως μαχητά τεκμήρια για την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα προς την Πολωνία, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/11. **Παράγραφος 2.** i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ. Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/1999. Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «**γραπτή δήλωση**» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο

που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση. Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων). δ. Ειδικότερα θέματα. i. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ.1201/1999 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α. **Παράδειγμα 5.** Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πραγματοποιεί, αναλαμβάνοντας την ευθύνη μεταφοράς, ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών σε αντίστοιχη βουλγάρικη. Σε έλεγχο που διενεργείται από τις ελληνικές Φορολογικές Αρχές, προσκομίζει ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς CMR και αποδεικτικό πληρωμής της μεταφοράς των αγαθών. Οι Αρχές, επικαλούνται την παράγραφο 4 της ΠΟΛ.1201/1999 και ζητούν ως επιπλέον αποδεικτικά «... αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κ-μ.». Επειδή όμως το νέο άρθρο 45α του Καν. 282/11 δεν προβλέπει διάταξη σχετική με διόδια ή κάτι παρεμφερές, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να θεωρηθούν συμβατά με τη νέα νομοθεσία της ΕΕ. Συνεπώς, στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο φορολογούμενος με τα στοιχεία που είχε αρχικά στην κατοχή του (CMR, αποδεικτικό πληρωμής), θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις απόδειξης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και οι Φορολογικές Αρχές δεν μπορούν να ζητήσουν ως επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία αποδείξεις διοδίων. ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται. iii. Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς, καθώς η προϋπόθεση που έχει θεσπιστεί στο άρθρο 45α (1), περιπτώσεις (α) και β (ii) για μη αντιφατικά στοιχεία που έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον αγοραστή και τον πωλητή, δεν πληρείται. Στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται η ΠΟΛ.1201/1999. iv. Οποιοδήποτε έγγραφο που εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(ί) του άρθρου 45α(1) του Εκτ. Κανονισμού 282/11, μπορεί να θεωρηθεί ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς αυτής της διάταξης. Όσον αφορά τη μορφή (χειρόγραφη ή/και ηλεκτρονική) που θα μπορεί να γίνεται αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές (πχ. e-mail ή υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο), στον Εκτ. Κανονισμό 282/11 δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τη μορφή που θα παρέχεται η γραπτή δήλωση. v. Εάν η «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα δεν περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(ί) του άρθρου 45α(1), δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές, καθώς η έλλειψη έστω και ενός μόνο στοιχείου δίνει δικαίωμα στις εν λόγω Αρχές να αμφισβητήσουν την ορθότητα της δήλωσης αυτής. **Παράδειγμα 6.** Πωλητής παραλαμβάνει δυο γραπτές δηλώσεις σχετικά με τον τόπο προορισμού των αγαθών, για τους πελάτες (αποκτώντες) του, Α και Β αντίστοιχα. Ο πελάτης Α αποστέλλει την «γραπτή δήλωση» ηλεκτρονικά μόνο, αναφέροντας τα κάτωθι στοιχεία σε αυτή: την ημερομηνία έκδοσής της, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του, τη φύση και την ποσότητα των αγαθών που αποκτά, την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου καθώς και τα

στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος. Ο πελάτης Β, καθώς θέλει να είναι και τυπικά σωστός, αποστέλλει υπογεγραμμένη πρωτότυπη γραπτή δήλωση στον πωλητή, μέσω ταχυδρομείου, αλλά ξεχνάει να αναφέρει στο εν λόγω έγγραφο την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών. Όταν διενεργηθεί έλεγχος η δήλωση του Α θα θεωρηθεί πλήρης, ενώ του Β ελλιπής, σύμφωνα με τον Εκτ. Καν. 282/11. vi. Ακόμη και αν ο αγοραστής παράσχει εκπρόθεσμα (μετά την 10ήμερη προθεσμία) την γραπτή δήλωση στον πωλητή, το τεκμήριο μεταφοράς των αγαθών θα μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει, αρκεί να πληρούνται και όλες οι άλλες προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 45α. Εξάλλου, σκοπός της τεθείσας προθεσμίας ήταν να τεθεί ένα ακριβές χρονικό πλαίσιο για τον αγοραστή προκειμένου να παράσχει στον πωλητή την γραπτή δήλωση, παρά να επιβληθούν κυρώσεις στον πωλητή και να στερηθεί της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, επειδή ο αγοραστής δεν θα έχει αποστείλει εγκαίρως την γραπτή δήλωση. ε. Έναρξη ισχύος. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα. Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1201/1999 η οποία αναφέρει: «για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα» Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.)».

Επειδή, ο υπ' αριθμ. 282/2011 εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ), όπως τροποποιήθηκε με τον ΕΕ 2018/1912, ως εξής: 1) Απαλλαγές συνδεδεμένες 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.»

Αναφορικά με το Τιμολόγιο Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του προσφεύγοντος υπ' αριθμ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής: «Για το Α.Φ.Μ., όπως αυτό αναζητήθηκε στο σύστημα VIES, δεν είναι ενεργό, με ημερομηνία αναστολής διενέργειας ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις, ενώ εσείς εκδώσατε το Τιμολόγιο Πώλησης, στις Σύμφωνα με το τιμολόγιο με αριθμό της εταιρείας η οποία τιμολογεί στην επιχείρησή σας και στέλνει τα προϊόντα στην, κατόπιν δικής σας εντολής, αναφέρει ημερομηνία παραλαβής την 6^η Ιανουαρίου 2022, ημερομηνία κατά την οποία η επιχείρηση έχει προβεί σε διακοπή εργασιών. Το με αριθμό τιμολόγιο το οποίο εκδόθηκε από μέρους σας αναγράφει ποσότητες οι οποίες διαφέρουν από αυτές που μεταφέρθηκαν. Η αναγραφόμενη ποσότητα του τιμολογίου είναι 63.534 pcs (τεμαχίων), ενώ το τιμολόγιο με αριθμό και το CMR αναγράφουν ποσότητα 61.254 τεμαχίων σε 24 παλέτες. Λείπει ποσότητα 2.280 τεμαχίων Ο έλεγχος διαπιστώνει ανακρίβεια ως προς τις ποσότητες των προϊόντων. Στο προσκομισθέν έγγραφο μεταφοράς (CMR), στο οποίο φαίνεται η σφραγίδα της μεταφορικής εταιρείας των προϊόντων δεν αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. αυτής. Για την Ε.Π.Ε. με την επωνυμία, δεν διαπιστώθηκε ποσό κατάθεσης, το έτος 2022 και το αποδεικτικό κατάθεσης του έτους 2021, το οποίο μας προσκομίσατε δεν δύναται να συσχετιστεί από τον έλεγχο με πώληση του έτους 2022, λόγω της παρόδου μεγάλης χρονικής περιόδου με τα εκδοθέντα /προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία. Δεν προσκομίζετε τιμολόγιο μεταφορέα ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών. Κατά συνέπεια δεν εμπίπτετε στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000, όσον αφορά τη συναλλαγή με αριθμό τιμολογίου πώλησης

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: «Το ΑΦΜ έκλεισε στις και όχι στις Ασχέτως τούτου, το συγκεκριμένο ΑΦΜ προπλήρωσε την παραγγελία του τον Σεπτέμβριο του 2021 και δεν κατέστη δυνατή η εκτέλεση της παραγγελίας μόνο και μόνο διότι στο διάστημα εκείνο είχε τεθεί σε αναστολή το δικό του ΑΦΜ (χωρίς προηγούμενη δική του ενημέρωση, όπως προβλέπεται). Η εκτέλεση της προπληρωμένης παραγγελίας ήταν υποχρεωτική. Αυτονοήτως στον χρόνο πληρωμής το ΑΦΜ ήταν ενεργό. Αλλά και στις ήταν ενεργό, όπως αρμοδίως έχουνε ενημερωθεί. Προσθέτει εδώ ότι με την από κοινοποίηση (προγενέστερου) σημειώματος διαπιστώσεων η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εκθέτει ότι το συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. ήταν σε λειτουργία μέχρι τις Η διαπίστωση αυτή απαλείφθηκε από το υπό κρίση σημείωμα διαπιστώσεων. Η έλλειψη ΑΦΜ στη σφραγίδα της μεταφορικής εταιρείας στη φορτωτική δεν συνιστά παράβαση, οποιασδήποτε διατάξεως, ούτε αποδεικνύει ότι η μεταφορά δεν έγινε. Αντίθετα, η μεταφορά τεκμαίρεται ότι έγινε, σύμφωνα με τον Κανονισμό ΕΕ 282/2011 και την Ε. 2019/2022 επειδή έχουν προσκομίσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής όλα τα έγγραφα που απαιτούνται. Ο έλεγχος υποχρεούται να αποδείξει τον ισχυρισμό του (ότι μεταφορά δεν έγινε) και σε κάθε περίπτωση απαγορεύεται να παρακάμψει τα έγγραφα που δημιουργούν το τεκμήριο. Σημειώνεται εκ περισπού ότι, η απαλλαγή χάνεται όταν απουσιάζει το ΑΦΜ του (δικού του) αγοραστή και όχι όταν δεν αναγράφεται στη σφραγίδα το ΑΦΜ του μεταφορέα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η επιχείρηση με έδρα την (προμηθευτής 1-πωλητής), παρέδωσε αγαθά (ποτά) στον προσφεύγοντα (προμηθευτής 2), ο οποίος τα διέθεσε στην σε οντότητα (τελικός παραλήπτης). Η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε απευθείας από την στη με μεταφορικά μέσα της μεταφορικής εταιρείας

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποίησε μια οιονεί τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση από και ταυτόχρονα μια τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση στη, με φυσική διακίνηση των αγαθών από, χωρίς να δηλώσει ποιος οργάνωσε την μεταφορά των εμπορευμάτων.

Επειδή, ακολούθως, από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι, «σύμφωνα με το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο αξίας (INVOICE) τη μεταφορά των αγαθών ο προμηθευτής την ανέθεσε σε τρίτο πρόσωπο (μεταφορική εταιρεία)».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από Πολωνία και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων σε

Επειδή, περαιτέρω, με τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) υπ' αριθ. 282/2011 και την εγκύκλιο Ε. 2019/2022, για 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) απαιτούνται είτε: δύο (2) μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο CMR, φορτωτική ή τιμολόγιο από το μεταφορέα των αγαθών), 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 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών), που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, από το ένα κ-μ στο άλλο.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε, έγγραφο μεταφοράς (CMR), με ανακριβείς πληροφορίες (άρθρο 42^α Εκτ. Καν. 282/11), ως προς τη διακινηθείσα ποσότητα των ποτών, επί το έλαττον 2.280 τεμαχίωνκαι ελλιπές, καθώς δεν αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. αυτού (μεταφορέα), χωρίς φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο) του μεταφορέα και τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής στη, ήτοι δεν προσκόμισε, α) δύο (2) μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, ή β) οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2,

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποίησε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών (ποτών) σε επιχείρηση με την επωνυμία και Α.Φ.Μ. με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (INVOICE) Νο, ενώ όπως προέκυψε από το σύστημα VIES, από τις το εν λόγω Α.Φ.Μ. είχε ανασταλεί για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ), καθορίζουν ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι, ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή, διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του οδηγεί σε απόρριψη της απαλλαγής.

Επειδή, όπως έχει επισημανθεί από τη φορολογική Διοίκηση, η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του Φ.Π.Α. συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, για την εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών σε με απαλλαγή από το Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 1 «Προϋποθέσεις αναστολής χρήσης Α.Φ.Μ.» της ΠΟΛ. 1200/2015 ορίσθηκε ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση αναστέλλει τη χρήση Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις περιπτώσεις που: α) υφίστανται στοιχεία, τα οποία υποδηλώνουν ότι ο φορολογούμενος έχει παύσει να ασκεί οικονομική δραστηριότητα ή ότι διαπράττει φοροδιαφυγή. Ως στοιχεία τέτοια νοούνται: i. η μη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και ανακεφαλαιωτικών πινάκων, επί ένα έτος μετά την εκπνοή της προθεσμίας που ίσχυε για την πρώτη δήλωση ή ανακεφαλαιωτικό πίνακα που δεν υποβλήθηκε, ii. η υποβολή μηδενικών δηλώσεων Φ.Π.Α. επί ένα έτος. Ως μηδενική δήλωση Φ.Π.Α. για την εφαρμογή της παρούσας, θεωρείται η δήλωση στην οποία δεν αναγράφεται οποιοδήποτε ποσό, iii. η διαπίστωση μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, ότι ο φορολογούμενος δε βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα ή ότι έχει παύσει ή έχει αναστείλει την οικονομική του δραστηριότητα και δεν έχει ενημερώσει την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων».

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η φορολογική αρχή ανέστειλε τη χρήση του Α.Φ.Μ. του για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών του, χωρίς προηγούμενη ενημέρωσή του και κατά συνέπεια δεν κατέστη δυνατή η εκτέλεση της παραγγελίας της επιχείρησής- πελάτη του, με την επωνυμία

Επειδή, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), προέβη στην αναστολή του Α.Φ.Μ. του, για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, καθώς την, ημέρα Τετάρτη και ώρα 11:00, μετέβη στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησής του,, όπου κατά την ώρα του ελέγχου δεν βρέθηκε κανείς σ' αυτήν, ως εκ τούτου θυροκολλήθηκαν, η με αριθμό πρωτοκόλλου Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 και το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τη σημείωση επ' αυτού ότι, εφόσον δεν ανταποκριθεί στο έγγραφο αίτημά της φορολογικής αρχής, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όπως και έγινε, αυτή θα προβεί σε αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου. η φορολογική αρχή νομίμως προέβη σε αναστολή του Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος, για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος, τυγχάνει απορριπτέος.

Αναφορικά με τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του προσφεύγοντος υπ' αριθμ.,

Επειδή, ακολουθώντας, από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής: «Σύμφωνα με το άρθρο 1 του εκτελεστικού κανονισμού ΕΕ 2018/1912, ο οποίος τροποποιεί τον εκτελεστικό κανονισμό ΕΕ 282/2011 (στο κεφάλαιο VIII παρεμβάλλεται το ακόλουθο τμήμα), όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις. Στο άρθρο 45^α παρ. 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 κ-μ με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός 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..... Β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα: Ι. 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 κ-μ προορισμού των αγαθών.... II. Τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο..... Σύμφωνα με το άρθρο 45^α παρ. 2, μία φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει το τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παρ. 1. Σύμφωνα με την παρ. 3 για τους σκοπούς της παρ. 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: α) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, β) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, γ) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται ή αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος. Κατόπιν των ανωτέρω δεν εμπίπτετε στις διατάξεις του άρθρου 28 περί απαλλαγής Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000, όσον αφορά τις συναλλαγές με αριθμούς τιμολογίων διότι δεν έχετε προσκομίσει τιμολόγια μεταφορέα ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο που απαιτείται για να αποδειχθεί η φυσική μεταφορά αυτών. Επιπλέον για τα συγκεκριμένα τιμολόγια ο έλεγχος παρατήρησε τα κάτωθι: α) το με αριθμό τιμολόγιο δεν έχει προσκομιστεί ευανάγνωστο δελτίο παράδοσης CMR και β) τα με αριθμό τιμολόγια αναγράφουν ημερομηνία έκδοσης την και, ενώ του προμηθευτή σας, ημερομηνίες, αντίστοιχα. Επίσης, έχουν παρατηρηθεί τα κάτωθι: α) Για το με αριθμό τιμολόγιο, ο αριθμός πινακίδας φορτηγού είναι ο (transport number), όπως αυτός αναγράφεται στο delivery note ή ο όπως αυτός αναγράφεται στο δελτίο παράδοσης «CMR» και στη φωτογραφία που μας προσκομίσατε, β) για το με αριθμό τιμολόγιο ο αριθμός πινακίδας με τη συνημμένη φωτογραφία είναι ο ενώ το προσκομισθέν «packing list» του με αριθμό τιμολόγιο, εκδόσεως του προμηθευτή της ελεγχόμενης, αναγράφει αριθμό φορτηγού με αριθμό κυκλοφορίας, γ)....ε) για το με αριθμό εκδοθέν τιμολόγιο της επιχείρησής σας, παρατηρείται αναντιστοιχία της ποσότητας με το δελτίο παράδοσης «CMR». στ) Επίσης, για το με αριθμό 41 εκδοθέν τιμολόγιο σας αναγράφεται ποσότητα 63.360 τεμαχίων, ενώ φέρεται να μεταφέρθηκε ποσότητα 52.800 τεμαχίων».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: «Για τα τιμολόγια διαθέτουν, σύμφωνα με το προβλεπόμενο στο άρθρο 45^α Κανονισμού ΕΕ 282/2011 και στην Ε. 2019.2022 μη αντιφατικά μεταξύ τους, στοιχεία και της κατηγορίας 1 και της Κατηγορίας 2, ήτοι: α.- Τιμολόγιο αγοράς από την με ενσωματωμένο το κόστος μεταφοράς και την τραπεζική πληρωμή αυτού, β.- CMR, γ.- γραπτή δήλωση του αγοραστή. Κατά συνέπεια, υφίσταται τεκμήριο μεταφοράς και απαλλαγής από Φ.Π.Α. και ο έλεγχος οφείλει να αποδείξει με άλλα, συγκεκριμένα στοιχεία τον ισχυρισμό του. Τα υφιστάμενα στοιχεία λειτουργούν υπέρ αυτού. Η πληρωμή της μεταφοράς αποδεικνύεται ξεκάθαρα από το γεγονός ότι είναι ενσωματωμένη στο τιμολόγιο του πολωνού προμηθευτή του και την αντίστοιχη τραπεζική κατάθεση. Αλλά και αν αυτή απουσίαζε, καλύπτεται πλήρως από το τεκμήριο που δημιουργεί η ύπαρξη των λοιπών εγγράφων. Οι λοιπές παρατηρήσεις (μη ευανάγνωστη CMR για το τιμολόγιο 36 και οι ημερομηνίες εκδόσεως των τιμολογίων δεν επιφέρουν έννομες ή άλλες συνέπειες) Οι λοιπές παρατηρήσεις δεν αποτελούν αποδείξεις που ανατρέπουν το τεκμήριο μεταφοράς / απαλλαγής. Αφορούν κατά βάση καθημερινά λάθη στη συμπλήρωση εντύπων».

Επειδή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από και ταυτόχρονα τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων (ποτών) στη, με τα φορολογικά στοιχεία αξίας (INVOICE) Νο,, σε πελάτη του με τη φυσική διακίνηση των αγαθών απευθείας από τα κ-μ απόκτησης σε τελικό παραλήπτη αυτών.

Επειδή, στα παραστατικά (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ) που εξέδωσαν οι προμηθευτές του, στην αξία κτήσης των εμπορευμάτων που απέκτησε (συναλλακτική ροή των αγαθών) ο

προσφεύγων, καθώς αυτά παραδόθηκαν απευθείας (φυσική ροή των αγαθών) από τους πρώτους προμηθευτές (πωλητές) σε πελάτη του με την επωνυμία στη, συμπεριλήφθηκε και το κόστος μεταφοράς των αγαθών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια) του μεταφορέα που πραγματοποίησε την κάθε ενδοκοινοτική παράδοση των εμπορευμάτων, ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της κάθε αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο που απαιτείται για να αποδειχθεί η φυσική μεταφορά αυτών, από κάθε κ-μ αποστολής σε, ήτοι δεν επέδειξε στη φορολογική αρχή, α) δύο (2) μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο και συγκεκριμένα τιμολόγιο εκδόσεως της διαμεταφορικής οντότητας που πραγματοποίησε τη μεταφορά των αγαθών, ή β) οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως εξόφληση του μεταφορέα. Επιπλέον, για το τιμολόγιο Νο, δεν προσκομίσθηκε ευανάγνωστο δελτίο παράδοσης C.M.R., με συνέπεια να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την αποστολή των αγαθών και πλήρωσης των προϋποθέσεων του τεκμηρίου της μεταφοράς αυτών (άρθρο 45^α Εκτ. Καν. 282/11).

Επειδή, στα εκδοθέντα παραστατικά Νο, σε πελάτη του παρουσιάζεται αντίφαση στους αριθμούς κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που φέρεται ότι πραγματοποίησαν τις διακινήσεις των αγαθών, μεταξύ των απαραίτητων εγγράφων που προσκομίσθηκαν.

Επειδή, στα παραστατικά Νο εκδόσεώς του, σε πελάτη οι αναγραφείσες ποσότητες εμπορευμάτων δεν συμφωνούν με τις διακινήσιμες βάσει των «CMR», ήτοι περιέχουν ανακριβείς πληροφορίες (άρθρο 45^α Εκτ. Καν. 282/11).

Επειδή, οι προσκομισθείσες από τον προσφεύγοντα γραπτές δηλώσεις του αγοραστή, είναι ελλιπείς, καθώς δεν περιέχουν στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παρέλαβε τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος και σύμφωνα με τις τιθέμενες προϋποθέσεις στην εγκύκλιο Ε. 2019/2022 και το άρθρο 45^α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αριθμ. 282/2011, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεκμηρίου μεταφοράς από ένα κράτος-μέλος (κ-μ) σε άλλο κ-μ της Ε.Ε..

Πέραν τούτου, η προσκόμιση τέτοιας γραπτής δήλωσης προβλέπεται και παράγει αποτελέσματα, ως προς τις αποδείξεις για τη μεταφορά στο άλλο κράτος μόνο όταν την μεταφορά την αναλαμβάνει ο αποκτών (η επιχείρηση εν προκειμένω), κάτι που δεν συντρέχει για τις συγκεκριμένες πωλήσεις.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί της απαλλαγής του Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών σε, τυγχάνει απορριπτέος.

Αναφορικά με τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του προσφεύγοντος υπ' αριθμ.,

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής: «Πιο συγκεκριμένα, τα με αριθμό τιμολόγια πώλησης, δεν περιλαμβάνουν το κόστος μεταφοράς των εμπορευμάτων και το ίδιο παρατηρείται και στα αντίστοιχα τιμολόγια των προμηθευτών του. Στα σχετικά δελτία παράδοσης CMR, υπάρχει σφραγίδα

μεταφορικής εταιρείας, χωρίς το αντίστοιχο τιμολόγιο μεταφοράς και πληρωμής της μεταφοράς..... Στο με αριθμό τιμολόγιο σας αναγράφετε πωληθείσα ποσότητα 63.360 τεμάχια, ενώ στο δελτίο παράδοσης τεμάχια».

Επειδή, ο προσφεύγων για τα ανωτέρω παραστατικά επικαλείται με γενικόλογη αναφορά και αόριστα ότι: «Ισχύουν και εδώ όσα προβλέπει ο Κανονισμός και η εγκύκλιος..... Γίνεται απολύτως σαφές από τα ανωτέρω ότι οι επί της ουσίας, σαφείς, απαντήσεις του επί του σημειώματος διαπιστώσεων, απαντήθηκαν με γενικόλογες αναφορές, οι οποίες δεν άγγιξαν την ουσία. Ήταν ο μόνος τρόπος για να παρακαμφθεί το υπέρ αυτού τεκμήριο. Είναι δεδομένο ότι διαθέτει δύο (τουλάχιστον) στοιχεία από ανεξάρτητα μέρη, όπως επίσης ότι τα τυπικά, τυπογραφικά ή λοιπά λάθη, δεν οδηγούν σε απόρριψη του τεκμηρίου».

Επειδή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών απόκαι ταυτόχρονα τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις στη, με τα παραστατικά (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ) Νο,σύμφωνα με τα οποία την ευθύνη της φυσικής διακίνησης των εμπορευμάτων, από τα κ-μ απόκτησης σε τελευταίο παραλήπτη στη, ανέλαβε ο αγοραστής/αποκτών αυτών.

Επειδή, στις ανωτέρω αποστολές αγαθών την ευθύνη της μεταφοράς ανέλαβε ο αγοραστής των εμπορευμάτων, η γραπτή δήλωση του αποκτώντα/πελάτη του που προσκόμισε ο προσφεύγων-πωλητής είναι ελλιπής, καθώς δεν εμπεριέχει κάποια από τα προβλεπόμενα στοιχεία της Ε. 2019/2022 και του άρθρο 45^α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αριθμ. 282/2011 και συγκεκριμένα α) τη φύση και την ποσότητα των αγαθών που μεταφέρθηκαν, β) τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου που διενήργησε τη διακίνηση και γ) τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παρέλαβε τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος, ήτοι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεκμηρίου της μεταφοράς των αγαθών εντός της Ε.Ε..

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων προσκόμισε για την απόδειξη της μεταφοράς μόνο CMR, χωρίς παραστατικό του μεταφορέα (αποδεικτικό στοιχείο κατηγορίας 1) και τραπεζικό έγγραφο της πληρωμής της αποστολής (αποδεικτικό στοιχείο κατηγορίας 2), ήτοι δεν επέδειξε στη φορολογική αρχή, α) δύο (2) μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, ή β) οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως τραπεζική εξόφληση του μεταφορέα. Επιπλέον, για το τιμολόγιο Νο, επέδειξε έγγραφο μεταφοράς (CMR), με ανακριβείς πληροφορίες (άρθρο 42^α Εκτ. Καν. 282/11), ως προς τη διακινηθείσα ποσότητα των ποτών επί το έλαττον 8.064 τεμαχίων (πωληθείσα ποσότητα βάσει τιμολογίου 63.360 τεμάχια – μεταφερθείσα ποσότητα βάσει του τεμάχια).

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί της απαλλαγής του Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών σε, τυγχάνει αβάσιμος.

Αναφορικά με τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του προσφεύγοντος υπ' αριθμ.,

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελίδα 14) της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής: «Για τα με αριθμό τιμολόγια πώλησης στα οποία φέρεται να έχετε οργανώσει εσείς τη μεταφορά, αφού χρεώνετε ποσά στον πελάτη σας για τη μεταφορά, **δεν μας προσκομίζετε τιμολόγια μεταφορέα**, σύμφωνα με τις σφραγίδες μεταφορέα στα αντίστοιχα δελτία παράδοσης».

Επειδή, ο προσφεύγων για τα ανωτέρω παραστατικά επικαλείται ότι: «Ισχύουν και εδώ όσα αναφέρονται ανωτέρω περί του τεκμηρίου που θεσπίζεται από τον Κανονισμό. Διαθέτουν CMR (κατηγορία 1) και δήλωση αγοραστή. Τα όσα αναφέρει ο έλεγχος δεν ανατρέπουν το τεκμήριο, ούτε ακυρώνουν τα έγγραφα που διαθέτουμε. Ειδικά για τα τιμολόγια και που ενσωματώνουν το κόστος μεταφοράς, υπάρχει και τραπεζικό παραστατικό εξόφλησης».

Επειδή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από και ταυτόχρονα τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις στη, με τα παραστατικά (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ) Νο, στις οποίες ανέλαβε ο ίδιος την ευθύνη της φυσικής διακίνηση των εμπορευμάτων, από τα κ-μ απόκτησης σε τελευταίο παραλήπτη αυτών στη

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε για την απόδειξη της μεταφοράς μόνο CMR, χωρίς παραστατικό του μεταφορέα (αποδεικτικό στοιχείο κατηγορίας 1) ούτε και τραπεζικό έγγραφο της πληρωμής της αποστολής (αποδεικτικό στοιχείο κατηγορίας 2), ήτοι δεν επέδειξε στη φορολογική αρχή, α) δύο (2) μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, ή β) οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζική εξόφληση μεταφορέα).

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί της απαλλαγής του Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών σε, **τυγχάνει αναπόδεδεικτος**.

Αναφορικά με τα Τιμολόγια Πώλησης (INVOICE) εκδόσεως του προσφεύγοντος υπ' αριθμ.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελίδες 14 και 15) της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής: Για το με αριθμό εκδοθέντα τιμολόγια της επιχείρησής σας, οι φορτωτικές φέρουν σφραγίδες ενώ τα τιμολόγια μεταφοράς που μας προσκομίσατε αφορά Κατά συνέπεια οι συναλλαγές αυτές δεν εμπίπτουν στο αρ. 28 του Ν. 2859/2000..... Στο με αριθμό εκδοθέν τιμολόγιο της επιχείρησής σας αναγράφονται 29 παλέτες ενώ στο δελτίο παράδοσης παλέτες».

Επειδή, ο προσφεύγων για τα ανωτέρω παραστατικά επικαλείται ότι: «....Ειδικά για τα τιμολόγια που ενσωματώνουν το κόστος μεταφοράς, υπάρχει και τραπεζικό παραστατικό εξόφλησης».

Επειδή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από και ταυτόχρονα τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων (ποτών) στη, με τα φορολογικά στοιχεία αξίας (INVOICE) Νοσε πελάτη του με τη φυσική διακίνηση των αγαθών απευθείας από τα κ-μ απόκτησης σε τελικό παραλήπτη αυτών.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων για την απόδειξη της μεταφοράς προσκόμισε αντιφατικά στοιχεία της κατηγορίας 1, καθώς για τη διακίνηση των αγαθών των ως άνω

εκδοθέντων παραστατικών (INVOICE) No, οι **Φορτωτικές** φέρουν σφραγίδες των διαμεταφορικών νομικών οντοτήτων αντίστοιχα, ενώ τα **τιμολόγιο μεταφοράς** που επιδείχθηκαν αφορούν την επιχείρηση χωρίς όμως να αποδεικνύεται με τραπεζικό έγγραφο η εξόφληση αυτών, με συνέπεια να μη πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεκμηρίου μεταφοράς των εμπορευμάτων εντός της Ε.Ε. Επιπλέον, για το τιμολόγιο No, **επέδειξε** έγγραφο μεταφοράς (CMR), με **ανακριβείς πληροφορίες (άρθρο 42^α Εκτ. Καν. 282/11)**, ως προς τη διακινηθείσα ποσότητα των ποτών, **επί το πλείστον για μία (1) παλέτα** (πωληθείσες ποσότητες βάσει τιμολογίου 29 παλέτες – μεταφερθείσες ποσότητες βάσει του παλέτες)».

Ως εκ τούτου, για τις εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις με απαλλαγή του Φ.Π.Α., δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεκμηρίου μεταφοράς των εμπορευμάτων εντός της Ε.Ε και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **τυγχάνει αβάσιμος**.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: «Δεν αποτελεί δική μας ευθύνη η προσκόμιση στη φορολογική αρχή στοιχείων περί του ιδιοκτήτη της εταιρίας – αγοραστή. Τούτο συνιστά ευθύνη της Βουλγαρικής φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η παρατήρηση βρίσκεται εκτός των προβλεπόμενων στον Κανονισμό και η αναζήτηση σχετικών πληροφοριών από εμάς απαγορεύεται ρητώς από την Εγκύκλιο Ε. 2019/2022. Ειδικότερα, εφόσον η δήλωση αγοραστή περιέχει τα στοιχεία που απαιτούνται, ο έλεγχος την αποδέχεται υποχρεωτικά ή αποδεικνύει αυτός τυχόν αντίθετους ισχυρισμούς».

Επειδή, όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για τη φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε., όταν την ευθύνη της μεταφοράς αναλαμβάνει ο αγοραστής (πελάτης), **υποχρεούται ο πωλητής (προσφεύγων)**, μεταξύ των άλλων αποδεικτικών εγγράφων, να έχει στην κατοχή του **γραπτή δήλωση** από τον αποκτώντα, στην οποία να περιλαμβάνονται τα στοιχεία που ορίζουν, η **εγκύκλιος Ε. 2019/2022 και το άρθρο 42^α του Εκτ. Καν. 282/11**.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με **το άρθρο 45^α του Εκτ. Καν. 282/11**, αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεκμηρίου μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών εντός της Ε.Ε, **το βάρος απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στο φόρο**.

Επειδή, τέλος, σύμφωνα με **την εγκύκλιο Ε. 2019/2022**, διευκρινίσθηκε ότι: « Πρώτον, ο εν λόγω προμηθευτής θα πρέπει να **τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την οργάνωση της μεταφοράς** (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε «από ή για λογαριασμό» του ιδίου). Δεύτερον, θα πρέπει να **τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την ίδια την ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά** (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά έχουν πράγματι μεταφερθεί από ένα κ-μ σε άλλο, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, χωρίς σαφή διακοπή της μεταφοράς).

Ως εκ τούτου. ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ως **αλυσπελώς και**

παρελκυστικά προβαλλόμενος, τυγχάνει απορριπτέος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του επιτηδευματία έδρα στον και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ποτών», ήτοι την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-30.06.2022.

Φορολογική περίοδος 01/01/2022-30/06/2022	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	581.435,58	581.435,58	581.435,58
Αξία φορολογητέων εισροών	600,00	600,00	600,00	0,00
Φόρος εκροών	0,00	78.677,63	78.677,63	78.677,63
Υπόλοιπο φόρου εισροών	672,00	672,00	672,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	672,00	0,00	0,00	672,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		78.005,63	78.005,63	78.005,63
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		39.002,82	39.002,82	39.002,82
Σύνολο φόρου για καταβολή		117.008,45	117.008,45	117.008,45
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	672,00			672,00

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

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.