



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2311

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην Κόρινθο, επί της στο χλμ κατά: α) της υπ' αριθμ. /**08-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, β) της υπ' αριθμ. /**08-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και γ) της υπ' αριθμ. /**08-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής

περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 08/06/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ βάσει δείγματος Ν. 2859/2000 επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την 28/06/2023, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./08-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προσδιορίστηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου φόρου ύψους **2.956,92 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./08-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.197,33 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.098,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.295,99 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./08-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.070,08 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.535,04 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.605,12 ευρώ**

Κατόπιν της αριθμ./23-02-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία εκδόθηκε βάσει δείγματος, για τον έλεγχο επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που είχε λάβει η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως αναλύεται παρακάτω:

Αποφάσεις επιστροφής

Αίτηση Επιστροφής	Ετος Αναφοράς	Ημ/νία Έγκρισης	Αρ/Ετος Καταχώρησης	Ποσό Επιστροφής
..... ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΛ ΑΥΟ	2022	27/04/2022	1214/2022	15.000,00
..... ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΛ ...../04 ΑΥΟ	2021	28/07/2021	1466/2021	15.000,00

διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα: «..... κλπ», για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Α. 1104/2020, ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013, ΠΟΛ. 1036/2017 και Α.1293/2019.

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και όσον αφορά στις παραδόσεις, ελέγχθηκαν οι τελευταίες, οι οποίες αφορούν στο σύνολό τους στη κυπριακή επιχείρηση υπό την επωνυμία με έδρα στη Λάρνακα (Κύπρου), και για το χρονικό διάστημα των μηνών με τις μεγαλύτερες συναλλαγές ανά ελεγχόμενο έτος (ήτοι για τους μήνες 11° 2020, 10° 2021, 1° 2022). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα

εξέδωσε προς την ως άνω κυπριακή επιχείρηση τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Όσον αφορά στις παραπάνω συναλλαγές, όπου την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών είχε αναλάβει ο αγοραστής, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, δεν διέθετε τα απαιτούμενα στοιχεία, όπως αυτά αναφέρονται στο σημείο β (ί) του (νέου) άρθρου 45 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 και προς τούτο ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, τις παρακάτω πωλήσεις προς την κυπριακή επιχείρηση με την επωνυμία, Κύπρου VAT /ΑΦΜ και επέβαλε τον ανάλογο Φ.Π.Α. με συντελεστή 24 % στην αξία των τιμολογίων ανά έτος με τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, ως αυτά να πουλήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

ΕΤΟΣ 2020

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Δ.Α.	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΟΘΗΚΕΣ	ΑΝΑΧΩΡΗΣΗ ΛΙΜΑΝΙ	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΚΥΠΡΟΣ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΙΜ-ΔΑ	7/10/2020	??	8/10/2020	ΔΕΙΓΜΑΤΑ	13/10/2020	0,18	0,04	0,22
2	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	3/11/2020	11	4/11/2020	8/11	10/11/2020	8.241,66	1.978,00	10.219,66
3	ΤΙΜ ΠΩΛ	17/12/2020	22	ANEY	21/12	23/12/2020	3.193,74	766,50	3.960,24
						ΣΥΝΟΛΑ	11.435,58	2.744,54	14.180,12

ΕΤΟΣ 2021

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	Δ.Α.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΑ Δ.Α.	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΟΘΗΚΕΣ	ΑΝΑΧΩΡΗΣΗ ΛΙΜΑΝΙ	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΚΥΠΡΟΣ	ΕΙΔΗ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	13/1/2021	8.25	ANEY	16/1	25/1/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	2.368,87	568,53	2.937,40
2	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	3/2/2021	18.13	4/1/2021	8/2	10/2/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	3.691,13	885,87	4.577,00
3	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	10/2/2021	14.47	11/2/2021	14/2	16/2/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	1.837,98	441,12	2.279,10
4	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	9/3/2021	19.57	9/3/2021	14/3	16/3/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	2.947,13	707,31	3.654,44
5	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	30/3/2021	14.24	30/3/2021	4/4	6/4/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	2.773,80	665,71	3.439,51
6	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	31/3/2021	10.19	ANEY	4/4	6/4/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	1.189,73	285,54	1.475,27
7	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	31/3/2021	12.45	ANEY	4/4	6/4/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	29,16	7,00	36,16
8	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	8/4/2021	9.39	9/4/2021	11/4	13/4/2021	ΦΙΑΛΕΣ ΛΕΥΚΕΣ	1.969,92	472,78	2.442,70
9	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	5/5/2021	10.12	6/5/2021	10/5	12/5/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	5.524,96	1.325,99	6.850,95
10	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	2/6/2021	18.18	3/6/2021	6/6	8/6/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	3.580,42	859,30	4.439,72
11	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	9/6/2021	15.18	10/6/2021	13/6	15/6/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	4.006,03	961,45	4.967,48
12	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	30/6/2021	18.39	1/7/2021	4/7	6/7/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	3.851,52	924,36	4.775,88
13	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	14/7/2021	16.53	15/7/2021	18/7	20/7/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	3.059,91	734,38	3.794,29
14	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	4/8/2021	10.02	5/8/2021	7/8	9/8/2021	ΜΠΛΟΥΖΑΚΙΑ	840,00	201,60	1.041,60
15	ΤΙΜ ΠΩΛ .....	....	25/8/2021	10.02	ANEY	29/8	1/9/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	1.235,52	296,52	1.532,04
16	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	1/9/2021	11.02	2/9/2021	3/9	7/9/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	2.324,18	557,80	2.881,98
17	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	15/9/2021	08.53	15/9/2021	18/9	20/9/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	2.309,83	554,36	2.864,19
18	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	5/10/2021	08.23	5/10/2021	9/10	12/10/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	7.919,74	1.900,74	9.820,48
19	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	27/10/2021	08.53	27/10/2021	1/11	3/11/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	4.580,93	1.099,42	5.680,35
20	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	4/11/2021	08.26	4/11/2021	8/11	10/11/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	5.467,39	1.312,17	6.779,56
21	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	17/11/2021	11.02	18/11/2021	21/11	23/11/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	981,54	235,57	1.217,11
22	ΤΙΜ ΠΩΛ ...	....	1/12/2021	09.37	2/12/2021	16/12	17/12/2021	ΧΡΩΜΑΤΑ	3.998,97	959,75	4.958,72
	ΣΥΝΟΛΑ								66.488,66	15.957,28	82.445,94

ΕΤΟΣ 2022

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Δ.Α.	ΩΡΑ Δ.Α.	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΟΘΗΚΕΣ	ΑΝΑΧΩΡΗΣΗ ΛΙΜΑΝΙ	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΚΥΠΡΟΣ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ
1	INVOICE 1	25/1/2022	2	23.41	ANEY	???	11/2/2022	7.993,85	1.918,52	9.912,37
2	INVOICE 2	1/2/2022	6	17.56	ANEY	9/2	11/2/2022	394,20	94,61	488,81

3	INVOICE 3	1/2/2022	5	13.46	ANEY	9/2	11/2/2022	669,40	160,66	830,06
4	INVOICE 4	22/3/2022	14	16.26	ANEY	28/3	30/3/2022	5.263,66	1.263,28	6.526,94
	ΣΥΝΟΛΑ							14.321,11	3.437,07	17.758,18

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αναγνώριση απαλλαγής - Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 και του Εκτελεστικού Κανονισμού του Συμβουλίου (ΕΕ) 2018/1912.
- Πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 28 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν όλα τα σχετικά με την μεταφορά των αγαθών στην Κύπρο στοιχεία, και συνεπώς δεν προκύπτει ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί υλικά η παράδοση αγαθών,
- Τα έγγραφα που τέθηκαν στην διάθεση του Ελέγχου συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του νέου Εκτελεστικού Κανονισμού 2018/1912 του Συμβουλίου Ε.Ε.
- Η Εταιρεία πληρούσε όλες τις τυπικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή, όπως οι τελευταίες προσδιορίζονται από τις διατάξεις των ανωτέρω Κανονισμών, του Κώδικα Φ.Π.Α. και τις σχετικές Εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε πλήθος εγγράφων και παραστατικών, όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά σε πίνακες στο σώμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για να αποδείξει ότι τα υπό κρίση προϊόντα : 1) παραγγέλθηκαν από τον πελάτη, 2) εστάλησαν από την προσφεύγουσα προς τον πελάτη σε άλλο κράτο μέλος, 3) ο πελάτης παρέλαβε σε αυτό το άλλο κράτος μέλος τα συγκεκριμένα προϊόντα, 4) ο πελάτης εξόφλησε διά τραπεζικής συναλλαγής τα συγκεκριμένα παραστατικά για τα συγκεκριμένα προϊόντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 Κώδικα ΦΠΑ: (Ν. 2859/2000) «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...], δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος μέλος και η παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει **μόνον εάν**, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες: i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α., ii) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος-μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α., ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28, iii) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος-μέλος, ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 1α του αρθ.28 του ν. 2859/2000 –Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2γ και 2δ του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και ισχύει από 01/01/2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου, 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.[..]

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/9.1.2015 (ΦΕΚ Β' 120/ 21.1.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.»: **«Άρθρο 4: Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής** του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε. **Για την απαλλαγή** του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε **απαιτείται:** Α. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας. [...]. Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς **εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος.** α. ο εισαγωγέας (διασφαριστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIES στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. [...]. β. **ο αγοραστής** των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και **να διαθέτει ΑΦΜ/VIES.** γ. **επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIES** που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής. δ. τιμολόγιο [...]. ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους αποστέλλονται σε Κράτος-Μέλος διαφορετικό από το Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIES που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος-Μέλος εγκατάστασής του, τόσο ο ΑΦΜ/VIES που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα, όσο και ο ΑΦΜ/VIES του αγοραστή στο Κράτος-Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς και τα πλήρη στοιχεία αυτών. **Οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ** και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση γ' . στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος-Μέλος προορισμού. Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας-εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται η πρόθεσή της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα, καθώς και τα κατωτέρω: -στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός,

αριθμός κυκλοφορίας), -στοιχεία οδηγού (ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία), -τόπος προορισμού (πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση). ζ. [...]. Τα υπό στοιχεία δ' , ε' και στ' δικαιολογητικά των ανωτέρω Α' και Β' παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. [...]. Άρθρο 5: [...]. Άρθρο 6: Παραβάσεις - Κυρώσεις. 1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος-Μέλος, αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής **καθίσταται άμεσα απαιτητός** και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. [...]. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέα καθίσταται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον υπόχρεο στο φόρο εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ. 2. [...].»

Επειδή σύμφωνα με την **E.2019/22.02.2022** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την E.2079/31.10.2022, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

[..]

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζονται θέματα εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4714/2020 που αφορούν τη διαχείριση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) από 1/1/2020 καθώς και τις υποχρεώσεις των προμηθευτών και των πελατών που είναι μέρη των συναλλαγών της μορφής αυτής, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τους ενδιάμεσους φορείς εκμετάλλευσης, τις τριγωνικές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις και τους κανόνες που τις διέπουν καθώς και τις παρεκκλίσεις τους, τις προϋποθέσεις απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και τους τρόπους απόδειξης της φυσικής μεταφοράς, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αγαθών σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912. Επιπλέον, αναπτύσσεται περιπτωσιολογία σχετική με την εφαρμογή του άρθρου 7α του Κώδικα ΦΠΑ, τις δηλωτικές υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τριγωνικές ή αλυσιδωτές συναλλαγές ή διαχειρίζονται αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διατάξεων του θέματος παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

[..]

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενωσιακό 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. [...]

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

[...]

δ. Ειδικότερα θέματα

[...]

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:

Ι) 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 πληρούται 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 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.

[...]

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.

[...]

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αφορούν παραδόσεις στην κυπριακή επιχείρηση υπό την επωνυμία, με έδρα στη Λάρνακα (Κύπρου), ενώ την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών έχει αναλάβει ο αγοραστής (κυπριακή επιχείρηση).

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι στις υπό κρίση συναλλαγές έλαβε χώρα η φυσική μεταφορά των αγαθών, θα έπρεπε να προσκομίσει για κάθε συναλλαγή: 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, ή επίσημα έγγραφα που να επιβεβαιώνουν άφιξη στο κ-μ προορισμού ή απόδειξη παραλαβής από τον αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού κτλ.).

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε πλήθος εγγράφων και παραστατικών, όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά σε πίνακες στο σώμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για να αποδείξει ότι έλαβε χώρα η φυσική μεταφορά των αγαθών.

Ωστόσο στις προσκομισθείσες γραπτές δηλώσεις από τον αγοραστή δεν αναγράφονται τα προαπαιτούμενα στοιχεία ταυτότητας των παραλαβόντων προσώπων για λογαριασμό του αποκτώντος, με συνέπεια να μην πληρούνται όλα τα απαιτούμενα κριτήρια, ώστε η δήλωση να μην χαρακτηριστεί ελλιπής.

Επειδή, εάν η «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα δεν περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(i) του άρθρου 45 α(1), δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές, καθώς η έλλειψη και ενός μόνο στοιχείου, δίνει δικαίωμα στις εν λόγω Αρχές να αμφισβητήσουν την ορθότητα της δήλωσης αυτής. Οι εκ νέου οι βεβαιώσεις του αποκτούντος, οι οποίες επαναπροσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ακριβώς ίδιες με τις αρχικές, με μόνη διαφορά ότι προστέθηκαν οι αριθμοί των ταυτοτήτων των προσώπων που παρέλαβαν, δεν θεραπεύει την αρχική έλλειψή τους εφόσον 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.

Επειδή επιπλέον, στα έγγραφα διακίνησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει την φυσική μεταφορά των αγαθών, ήτοι τιμολόγιο, δελτίο αποστολής, δελτίο αποστολής της εταιρείας Logistics, φορτωτική, delivery note, γραπτή δήλωση αγοραστή κτλ διαπιστώνεται ότι: στα δελτία αποστολής της εταιρείας Logistics δεν αναφέρεται ο αριθμός του δ.α. της εκάστοτε συναλλαγής ούτε περιγράφονται αναλυτικά τα αγαθά ανά είδος και το πλήθος των τεμαχίων προϊόντων διαφέρει σε σχέση με το δελτίο αποστολής της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να μην μπορεί σε καμία περίπτωση να συσχετιστεί το δελτίο αποστολής της εταιρείας Logistics με το δελτίο αποστολής της προσφεύγουσας επιχείρησης που αφορά τις υπό κρίση συναλλαγές, ώστε να αποδειχθεί ότι πρόκειται όντως για τα αγαθά που η προσφεύγουσα έχει τιμολογήσει στην κυπριακή εταιρεία.

Επιπρόσθετα σε πλήθος περιπτώσεων, στα τιμολόγια της προσφεύγουσας επιχείρησης αναφέρεται πλήθος παλετών όπου τοποθετήθηκαν για μεταφορά τα προϊόντα διαφορετικό σε σχέση με αυτό που αναφέρεται στα υπόλοιπα έγγραφα διακίνησης ή στις γραπτές δηλώσεις του αγοραστή. (Βλέπε σχετ. 4, 5, 8, 10 κτλ).

Επειδή επομένως, με την παράδοση των αγαθών στις αποθήκες των πρακτόρων στην Ελλάδα και την λήξη της υποχρέωσης και της ευθύνης της μεταφοράς από την προσφεύγουσα, διακόπτεται η δυνατότητα παρακολούθησης της φυσικής αλληλουχίας μεταφοράς των αγαθών και ο έλεγχος δεν δύναται να διαπιστώσει εάν πράγματι τα αγαθά που παραδόθηκαν στις αποθήκες είναι και εκείνα που απεστάλησαν στην Κύπρο.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται:

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι προσκόμισε όλα τα στοιχεία που αποδεικνύουν το πραγματικό φορολογικό γεγονός, ότι δηλαδή τα ένδικα προϊόντα παραγγέλθηκαν από τον πελάτη, εστάλησαν από εκείνη προς τον πελάτη σε άλλο κράτος μέλος και ο τελευταίος παρέλαβε σε αυτό το άλλο κράτος μέλος τα συγκεκριμένα προϊόντα, τα οποία εξόφλησε διά τραπεζικής συναλλαγής και κανένα συνεπώς κενό δεν υφίσταται σε αυτή την άρρηκτη αλυσίδα φορολογικών γεγονότων.

Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα: α) διέθετε ελλιπείς γραπτές δηλώσεις του αγοραστή των αγαθών και β) δεν διέθετε κανένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (το οποίο να αποδεικνύει τη φυσική μεταφορά των αγαθών στην Κύπρο) από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 45 α(1), του Εκτ. Κανονισμού 282/11 ως προαπαιτούμενα για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς των αγαθών και επομένως ο ως άνω ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Επομένως ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, τις πωλήσεις προς την κυπριακή επιχείρηση με την επωνυμία , , Κύπρου VAT /ΑΦΜ και επέβαλε τον ανάλογο Φ.Π.Α. με συντελεστή 24 % στην αξία των τιμολογίων ανά έτος, ως αυτά να πουλήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 08/06/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ βάσει δείγματος Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **25-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ, και την επικύρωση :

α)της υπ' αριθμ. /**08-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Ανάλυση	Ποσά
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.956,92 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00 €

β) της υπ' αριθμ./08-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	6.197,33 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.098,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.295,99 €

γ) της υπ' αριθμ./08-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	3.070,08 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.535,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.605,12 €

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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