



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2326

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
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. τη 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).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 26/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ. κατά της υπ' αριθ. /17-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. 225/17-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/09/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** από το νόμιμο εκπρόσωπό της Κο, ΑΦΜ και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./17-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 65.669,85€ κατά το ποσό των 13.592,93€, κατόπιν μη αναγνώρισης, ως ενδοκοινοτικών συναλλαγών, παραδόσεων ύψους 104.561,00€, με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ (με συντελεστή 13%).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./09-07-2021 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην Ακτή και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 65.669.85€, η οποία υποβλήθηκε με τη δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαΐου 2021. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. καταχώρησης/25-06-2021 αρχική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, μετέφερε προς συμψηφισμό την επόμενη φορολογική περίοδο (01/06/2021-30/06/2021) ποσό 373.259,47€ (κωδ. 502) και ζήτησε την επιστροφή ποσού 65.669,85€ (κωδ. 503).

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ελεγχόμενο διάστημα, είχε καταχωρήσει στα βιβλία της και είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και στους πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων, τιμολόγια που εξέδωσε χωρίς ΦΠΑ, για συναλλαγές με την Ιταλική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» , ΑΦΜ, συνολικής καθακής αξίας 104.561,00€.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη την από 08/11/2022 απάντηση που έλαβε από την Ιταλική φορολογική αρχή σε σχετικό αίτημα διοικητικής συνδρομής (αριθ. πρωτ./15-03-2022), καθώς και τα λοιπά ευρήματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή των ως άνω παραδόσεων, ως ενδοκοινοτικών και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εκρών με συντελεστή ΦΠΑ 13%, ήτοι εκροές 104.561,00€ x 13% = 13.592,93€, με ισόποση μείωση του αιτηθέντος προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 65.669,85€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς και μη επαρκώς αιτιολογημένη καθώς στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται εμπεριστατωμένα γιατί δεν πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Ειδικότερα:
 - Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής που αφορά στην εξόφληση των τιμολογίων με μετρητά, σε υποκατάστημα της Τράπεζας στη Χαλκίδα είναι έωλος καθώς η εξόφληση των τιμολογίων με τον τρόπο αυτό δεν συνδέεται αιτιωδώς με την μη πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης των εμπορευμάτων της στην Ιταλία. Επιπλέον η φορολογική αρχή δεν επικαλείται διάταξη που να επιβάλλει την εξόφληση των τιμολογίων με έμβασμα και να αποκλείει την εξόφληση αυτών με κατάθεση μετρητών.
 - Ο έλεγχος στηρίζεται ασαφώς σε «απαντήσεις» των ιταλικών φορολογικών αρχών οι οποίες μη νομίμως δεν της κοινοποιήθηκαν ποτέ και υιοθετήθηκαν από τη φορολογική αρχή άκριτα και αβασάνιστα. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος όφειλε να αξιολογήσει ότι η προσφεύγουσα έλαβε όλα τα αναγκαία και νόμιμα μέτρα κατά την πραγματοποίηση των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
 - Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο σύμβαση με την Ιταλική επιχείρηση. Οι συμφωνίες πώλησης σε αυτόν τον εμπορικό τομέα δεν συνηθίζεται να πραγματοποιούνται με την κατάρτιση έγγραφης σύμβασης. Εξάλλου, η κατάρτιση έγγραφης σύμβασης δεν απαιτείται νομικά δεδομένου ότι κατά την επιμέρους αρχή του άτυπού των συμβάσεων (ΑΚ 158), οι συμβάσεις πώλησης του άρθρου 513 ΑΚ αποτελούν άτυπες δικαιοπραξίες, οι οποίες νομίμως καταρτίζονται και προφορικά και δεν απαιτείται να περιβληθούν τον έγγραφο τύπο.
 - Ο έλεγχος εσφαλμένα συνεκτίμησε επιβαρυντικά στοιχεία από προηγούμενους ελέγχους της φορολογικής αρχής για τη διερεύνηση ύπαρξης απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ. Η εταιρεία ωστόσο, πέραν της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής για τις καταλογιστικές πράξεις των προηγούμενων ελέγχων, έχει ασκήσει και δικαστική προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Χαλκίδας και αναμένεται η σχετική απόφαση.
 - Η οδηγία υπ' αριθμ./24-03-2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ, δεν αποτελεί κανόνα δικαίου, ούτε καν ερμηνευτική εγκύκλιο. Επομένως στερείται της δεσμευτικής ισχύος του κανόνα δικαίου και κατά τούτο δεν δύναται να αποτελέσει νόμιμο έρεισμα για τη διενέργεια διοικητικών πράξεων, πολλώ δε μάλλον δυσμενών πράξεων φορολογικού χαρακτήρα.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 28 και 34 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 138 παρ. 1 στοιχείο α' της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, του εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της ΠΟΛ.1201/29.10.1999 και της εγκυκλίου Ε.2019/2022 σε συνδυασμό με τις αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας του δικαίου και της αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Όλες οι κρίσιμες συναλλαγές είναι ενδοκοινοτικές και έχουν πραγματοποιηθεί, ενώ κατά τη διενέργεια των ενδοκοινοτικών αυτών η προσφεύγουσα εξέδωσε, έλαβε, συγκέντρωσε και προσκόμισε όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους και έλαβε όλα τα εύλογα και αναγκαία μέτρα για την αποτροπή ενδεχόμενης φορολογικής απάτης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, 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 αρχεία (βιβλία και 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται: «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της

έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β Τμήμα Επταμελές) ότι:

« [...] 8. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [...]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους

απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αναιτιολόγητα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 104.561,00€, φορολογικού έτους 2021, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τα προσκομισθέντα από εκείνη δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών με την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, αλλά και την πληρωμή αυτών μέσω τράπεζας. Επιπλέον δεν έλαβε υπόψη ότι υποβλήθηκε ορθά συμπληρωμένος ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας για την κρινόμενη περίοδο, τα δεδομένα του οποίου άλλωστε παρατίθενται από τη φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου. Επομένως, τεκμαίρεται αναμφίβολα πως δεν υφίσταται καμία περίπτωση φοροδιαφυγής. Άλλωστε, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, έχει προβεί σε κάθε απαραίτητη ενέργεια, ήτοι καταχώρηση κάθε ενδοκοινοτικής συναλλαγής, υποβολή ορθών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ορθή συμπλήρωση ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 «Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών» του ν.3842/2010, ορίζεται ότι «[...] 3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1091/14-06-2010 «Παροχή διευκρινίσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄), αναφέρεται ότι: «[...] Άρθρο 20. Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών. Παράγραφος 1 [...]. Παράγραφος 2. Διασφάλιση και έλεγχος των συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011).

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, καθιερώνεται η εξόφληση όλων των φορολογικών στοιχείων, καθώς και των λοιπών εγγράφων που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, αξίας άνω των 3.000 ευρώ, μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ιδίων λογαριασμών.

β) Οι ως άνω τραπεζικές κινήσεις, που αφορούν εξόφληση συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών, αξίας άνω των 3.000 ευρώ, για τις οποίες δεν ισχύει το τραπεζικό απόρρητο, διαβιβάζονται ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου για την διενέργεια άμεσων διασταυρώσεων των σχετικών συναλλαγών.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ίδιου ως άνω νόμου: «ΓΕΝΙΚΑ:....Άμεση προτεραιότητά μας είναι η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, γιατί αποτελεί τη χειρότερη ίσως μορφή αδικίας μέσα στο φορολογικό μας πλαίσιο, που εμποδίζει τη λειτουργία του κράτους, πολλαπλασιάζει τη διαφθορά και δημιουργεί συνθήκες κοινωνικής αδικίας μεταξύ των πολιτών και αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Η φοροδιαφυγή έχει πολλές όψεις και κάποιες από αυτές ενθαρρύνονται και από το ίδιο το πλαίσιο και το σύστημα φορολόγησης που επιτρέπει την απόκρυψη και την αποφυγή δήλωσης φορολογητέας ύλης. Οι βασικές αλλαγές του νέου φορολογικού πλαισίου έχουν ως εξής: -... -... Ηλεκτρονική διασύνδεση του Υπουργείου Οικονομικών με όλα τα Υπουργεία και Φορείς με υποχρέωση όλων για υποβολή κάθε στοιχείου

οικονομικού ενδιαφέροντος είτε πρόκειται για αμοιβές ... Τακτική εφαρμογή ηλεκτρονικών διασταυρώσεων. ... Σε συνδυασμό με τον επαγγελματικό λογαριασμό προωθείται η σταδιακή εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ηλεκτρονικής διακίνησης των τιμολογίων μεταξύ επιχειρήσεων και μεταξύ επιχειρήσεων και δημοσίου. ... - Από 1.1.2011 δεν θα θεωρείται νόμιμη κάθε συναλλαγή μεταξύ ιδιωτών και επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων αξίας μεγαλύτερης των 1.500 ευρώ, εάν αυτή γίνεται με μετρητά. Οι συναλλαγές αυτές θα γίνονται με πιστωτικές ή χρεωστικές κάρτες ή δίγραμμες επιταγές. ...». Και τούτο, όπως εκτίθεται στην ίδια έκθεση υπό το άρθρο 20 παρ. 3, «για την εξασφάλιση της γνησιότητας των σχετικών συναλλαγών και παραστατικών και για τη διενέργεια άμεσων διασταυρώσεων των σχετικών συναλλαγών». (ΣΤΕ 2457/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την από 17/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε αντίγραφο λογαριασμού (extrait) της τράπεζας από το οποίο προκύπτει ότι, στις 26/05/2023 κατατέθηκε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, σε μετρητά, το ποσό των 30.000,00€. Η εν λόγω κατάθεση έλαβε χώρα σε υποκατάστημα της τράπεζας Σύμφωνα με το υπ' αριθ. /14-10-2021 απαντητικό έγγραφο του εν λόγω υποκαταστήματος τραπεζής, κατόπιν σχετικού αιτήματος του ελέγχου, με το οποίο ζητήθηκε από τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς η ταυτοποίηση του προσώπου που προέβη στην κατάθεση, το ως άνω ποσό κατατέθηκε από τον, για λογαριασμό της ιταλικής επιχείρησης με την επωνυμία, VAT No

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία τα οποία να συνδέουν τον, καταθέτη των χρημάτων, με την αντισυμβαλλομένη της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/29-10-1999, σε κάθε περίπτωση όπου η φορολογική αρχή αμφισβητεί τη νομιμότητα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, έχει την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Επειδή, στην από 17/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Επιπρόσθετα ο έλεγχος απέστειλε αίτημα διοικητικής συνδρομής προς τις Ιταλικές Αρχές με το έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος με αρ.πρωτ. /15-3-2022.

Οι Ιταλικές αρχές με το από 8/11/2022 έγγραφο τους μας γνωστοποίησαν την μη επιβεβαίωση της συναλλαγής και την μη αποδοχή των απεσταλμένων παραστατικών, για την εταιρεία με τα κάτωθι στοιχεία:

ΑΦΜ/ΦΠΑ :

Επωνυμία:

Διεύθυνση:

Ημερομηνία έκδοσης ΑΦΜ: 12/5/2005

Έναρξη 12/5/2005.

Νομική μορφή ΟΕ.

Δραστηριότητα :

Επιπρόσθετα μας έκαναν γνωστό ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου των Ιταλικών Φορολογικών αρχών ο διαχειριστής της Ο..... αποκήρυξε τα έγγραφα που απέστειλαν οι ελληνικές φορολογικές αρχές μαζί με το αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, αρνούμενος κάθε επαγγελματική σχέση με την ελληνική επιχείρηση.

[...]

Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Έλεγχος απάτης στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο υφίστανται ενδείξεις ή/και αποδεικτικά στοιχεία συμμετοχής του ελεγχόμενου σε απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. (απάτη «εξαφανισμένου» εμπόρου Καρουζέλ, εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις, λήψη εικονικών τιμολογίων κ.λπ.) θα διερευνώνται από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ τα προφίλ των προμηθευτών του ελεγχόμενου και των προμηθευτών αυτών με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κυρίως ως προς:

- την πλήρωση των δηλωτικών τους υποχρεώσεων Φ.Π.Α.,
- την ενδεχόμενη απενεργοποίηση των Α.Φ.Μ. τους
- την τυχόν αναστολή χρήσης ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών σύμφωνα με την ΠΟΛ.1200/2015 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύει (με την ένδειξη «Κατάστ. Επιχ.: 40 ΕΛΕΓΧΟΣ VIES»)
- τη συναλλαγή του ελεγχόμενου ή του προμηθευτή αυτού με αποκλειστικά έναν συναλλασσόμενο ή με νεοσύστατη επιχείρηση.

Από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ διερευνήθηκε το προφίλ των προμηθευτών της ελεγχόμενης και διαπιστώθηκε για την συναλλασσόμενη επιχείρηση " ΑΕ" με ΑΦΜ.:

Οι φορείς της ελεγχόμενης και της εταιρείας Α.Ε. είναι κοινοί αφού ο είναι μέτοχος με ποσοστό συμμετοχής 20,959% στο μετοχικό κεφάλαιο στην ΑΕ (πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος) και συμμετέχει στην ΙΚΕ με ποσοστό 60% (Διαχειριστής της Ι.Κ.Ε)

Με την από 26/1/2023 έκθεση ελέγχου των διατάξεων της ΠΟΛ 1200/2015 της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος καταλογίστηκε παράβαση για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βάρος της ΑΕ που αφορούσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελεγχόμενης με χώρα προορισμού την Ιταλία.

Με την υπ' αριθμ./27-01-2023 απόφασης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ανεστάλη η χρήση του ΑΦΜ της ελεγχόμενης για διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Κατά της εν λόγω απόφασης η ελεγχόμενη κατέθεσε αίτηση αναστολής εκτέλεσης και χορήγηση προσωρινής διαταγής αναστολής εκτέλεσης της ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας το οποίο με την από 6-4-2023 και με αρ. πρωτ. απόφασης έκανε εν μέρη δεκτό το αίτημα της και ειδικότερα κατά το μέρος που έχει ως συνέπεια την αδυναμία επαληθεύσεως του Α.Φ.Μ. της ως έγκυρου ΑΦΜ./ΦΠΑ στο σύστημα VIES. [...].

Επειδή, τα αιτούμενα ποσά προς επιστροφή που αναγράφονται στις δηλώσεις ΦΠΑ, επιστρέφονται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά και σε περίπτωση που συντρέχουν τα οριζόμενα κριτήρια, κατόπιν σχετικής ανάλυσης κινδύνου, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας για την επιστροφή του φόρου Δ.Ο.Υ.. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση ελέγχου, η αξιολόγηση και εξέταση στοιχείων που πιθανόν αφορούν ενδείξεις απάτης, αποτελεί τμήμα των ελεγκτικών επαληθεύσεων που οφείλει ο έλεγχος να διενεργήσει. Η αναφορά των αποτελεσμάτων

προηγούμενων ελέγχων στην από 17/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, δεν είναι ουσιώδης καθώς το πόρισμα του ελέγχου προέκυψε, όχι βάσει προηγούμενων συμπερασμάτων, αλλά από τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργήθηκαν και αναλυτικά αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα έχει προσκομίσει, μεταξύ άλλων και δύο (2) εκτυπώσεις συνομιλίας στην εφαρμογή «.....», από τις οποίες ωστόσο δεν αποδεικνύεται η συνεργασία της προσφεύγουσας με την εταιρεία

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει έγγραφα-συμβάσεις σχετικά με τους όρους συνεργασίας με την εν λόγω Ιταλική εταιρεία πολλώ δε μάλλον σχετικά με την υποχρέωση μεταφοράς των αγαθών και την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά παραδόθηκαν στην Ιταλία, στην έδρα του αγοραστή και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι συναλλαγές είναι ενδοκοινοτικές απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, εν προκειμένω, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον έλεγχο επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, κατόπιν σχετικής αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας, διενεργήθηκαν βάσει των διατάξεων της υπ' αριθ./24-3-2023 Οδηγίας του Διοικητή ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.», σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Ε.2019/22-2-2022 εγκυκλίου του Διοικητή της, η οποία αναφέρεται ρητά στην ως οδηγία διενέργειας του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων του ν. 2859/2000 και των αντίστοιχων εγκυκλίων καθώς και των κανονισμών και οδηγιών της ΕΕ. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς και ότι έλαβε όλα τα εύλογα και αναγκαία μέτρα για την αποτροπή ενδεχόμενης φορολογικής απάτης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών» του ν. 2859/2000,

ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν. 2859/2000, 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. 2. [...]. 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή, ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.».

Επειδή, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) «Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας», αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 138

1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της αντίστοιχης επικράτειάς τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

β) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για το οποίους πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και έχει γνωστοποιήσει αυτό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμό 4246/2015 ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

«[...] 9. Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων «η υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν από φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι τα κράτη μέλη φοροαπαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός της Κοινότητας, οι οποίες πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο, ή για μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή σε άλλο κράτος μέλος πλην εκείνου στο οποίο βρίσκεται η αφετηρία της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Ως παρέκκλιση από την εγγενή στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ θεμελιώδη αρχή ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής [...], η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται δυνάμει του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ, το οποίο εφαρμόζεται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και στο πλαίσιο του οποίου η φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών στηρίζεται στην αρχή της κατανομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική εμπορική πράξη (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, , σκέψη 22). Συνεπώς, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο στο κράτος μέλος αφετηρίας της ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς αγαθών, στην οποία αντιστοιχεί μια ενδοκοινοτική αγορά φορολογούμενη στο κράτος μέλος παραλαβής των αγαθών που απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν, αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση και, ως εκ τούτου, την παραβίαση της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04,κ.λπ., σκέψεις 24 και 25)» (απόφαση της 27/9/2007, C-146/05,, σκ. 21-23). Περαιτέρω, έχει κριθεί ότι «Όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου για ενδοκοινοτική παράδοση εμπορεύματος κατά την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 42 της [...] αποφάσεώς του ... κ.λπ., ότι είναι αναγκαίο προς τούτο να έχει εκχωρηθεί το δικαίωμα κυριότητας επί του εμπορεύματος στον αγοραστή, να έχει αποδειχθεί από τον προμηθευτή η αποστολή ή η μεταφορά του εμπορεύματος αυτού σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εμπόρευμα να έχει απομακρυνθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως. Το Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης, με τη σκέψη 44 της [...] αποφάσεως κ.λπ., ότι, μετά την κατάργηση του ελέγχου στα σύνορα μεταξύ κρατών μελών, οι φορολογικές αρχές εξακριβώνουν αν τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως κυρίως βάσει των αποδείξεων που παρέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων που υποβάλλουν. [...] [Προς εφαρμογή του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στον προμηθευτή απόκειται να αποδείξει ότι πληρούνται οι [παραπάνω] προϋποθέσεις απαλλαγής [...] » (απόφαση της 27/9/2007, C-184/05, , σκ. 23, 24,26), καθώς και ότι «Όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να παράσχουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν άπτεται άμεσα του ζητήματος αυτού. Η εν λόγω οδηγία ορίζει απλώς, στο άρθρο 28γ, Α, πρώτο σκέλος, ότι στα κράτη μέλη απόκειται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών [...]. Βεβαίως, το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις για τους υποκειμένους στον φόρο όσον αφορά τη λογιστική καταχώριση, την τιμολόγηση, τη δήλωση και την παρουσίαση των συγκεντρωτικών στοιχείων στις φορολογικές αρχές. Η παράγραφος 8 του ίδιου άρθρου παρέχει, πάντως, στα κράτη μέλη τη

δυνατότητα να προβλέψουν άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Κατά πάγια νομολογία, τα μέτρα που τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, προς εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών [...] . Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ [...] [Ε] να εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές επιταγές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου. Πράγματι, οι πράξεις αυτές πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους [...]. Όσον αφορά τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα μιας παραδόσεως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αν μια παράδοση πληροί τις προβλεπόμενες στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέσεις, δεν οφείλεται ΦΠΑ για την παράδοση αυτή [...] [Η] αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί [...] τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλείφθηκαν από τους υποκείμενους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Τούτο δεν ισχύει όταν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων είχε ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων [...]. [Ε]ίναι σημαντικό [...] να μπορούν να ληφθούν υπόψη, κατά τον λογιστικό έλεγχο των φορολογουμένων, οι μεταβολές στον χαρακτηρισμό μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως που επήλθαν μετά την πραγματοποίηση της εν λόγω πράξεως. Αυτά ενδέχεται να αποδειχθούν αναγκαία όταν συντρέχουν περιστάσεις οι οποίες επήλθαν ανεξαρτήτως της βουλήσεως των προσώπων αυτών. Ως εκ τούτου, ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας μιας παραδόσεως πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίπτωση μεταγενέστερης τακτοποίησης της λογιστικής καταστάσεως, εφόσον πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες που ορίζουν την πράξη αυτή» (απόφαση της 27/9/2007, C-146/05, ..., σκ. 29-33). Ακόμη, έχει κριθεί αναφορικά με τις διατάξεις των άρθρων 131 και 138 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 347), που επαναλαμβάνουν κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α, πρώτο εδάφιο της έκτης οδηγίας, ότι «το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μπορεί [...] να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή» (απόφαση της 6/9/2012, C-273/11,, σκ. 55, πρβλ. και απόφαση της 27/9/2007, C-409/04, κ.λπ., σκ. 68). Εξάλλου, «[Η] προσκόμιση πλαστών τιμολογίων ή ψευδών δηλώσεων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη παραποίηση αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να εμποδίσει την επακριβή είσπραξη του φόρου και, κατά συνέπεια, να διακυβεύσει την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Οι ενέργειες όμως αυτές είναι πολύ σοβαρότερες όταν διαπράττονται στο πλαίσιο του μεταβατικού συστήματος φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το οποίο λειτουργεί [...] βάσει αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο. Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως

φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής [...]. Συγκεκριμένα, η άρνηση χορηγήσεως φοροαπαλλαγής σε περίπτωση παραβάσεως υποχρέωσης προβλεπόμενης από το εθνικό δίκαιο, [όπως] της υποχρέωσης προσδιορισμού του αγοραστή που αποτελεί τον παραλήπτη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, έχει αποτρεπτικό αποτέλεσμα που σκοπεύει στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εν λόγω υποχρέωσης και στην πρόληψη παντός είδους φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής [...]. Κατά συνέπεια, [...] το κράτος μέλος αναχωρήσεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας προς επιδίωξη του σκοπού που συνίσταται στην ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και στην πρόληψη κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης. Ωστόσο, όσον αφορά ειδικές περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν σοβαροί λόγοι να υποτεθεί ότι θα μπορούσε να επιχειρηθεί επιτυχώς η αποφυγή καταβολής ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση που αντιστοιχεί στην επίμαχη παράδοση, τούτο δε παρά την αμοιβαία αρωγή και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των οικείων κρατών, το κράτος μέλος αναχωρήσεως οφείλει, καταρχήν, να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής υπέρ του προμηθευτή αγαθών και να υποχρεώσει αυτόν να καταβάλει τον φόρο εκ των υστέρων ώστε να αποτραπεί το ενδεχόμενο να μην καταβληθεί καθόλου φόρος. [...] Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, επισημαίνεται ότι δεν αντίκειται στην αρχή αυτή η κατάσταση κατά την οποία προμηθευτής που μετέχει στη φοροαποφυγή υποχρεούται να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ επί της ενδοκοινοτικής παραδόσεως που πραγματοποίησε, υπό την προϋπόθεση ότι η εμπλοκή του στη φοροαποφυγή συνιστά αποφασιστικό στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της αναλογικότητας κρατικού μέτρου. Επιπλέον, η διαπίστωση [ότι το κράτος μέλος αναχωρήσεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας] δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ούτε από τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου ούτε από την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Συγκεκριμένα, οι αρχές αυτές δεν μπορούν να προβάλλονται παραδεκτως από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατόπιν των προεκτεθέντων, [όταν] έχει μεν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εντούτοις, κατά την παράδοση αυτή, ο προμηθευτής απέκρυψε την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να του παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ, το κράτος μέλος αναχωρήσεως της κοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής της πράξεως αυτής, βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας» (απόφαση της 7/12/2010, C-285/09, R, σκ. 48-55). Τέλος, έχει κριθεί ότι «Η προϋπόθεση του άρθρου 28γ, σημείο Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία ο αποκτών πρέπει να είναι «υποκείμενο[ς] στον φόρο [...] που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε [άλλο] κράτος μέλος» δεν σημαίνει, αυτή καθαυτήν, ότι ο αποκτών πρέπει να ενεργεί με ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της επίμαχης αποκτήσεως» (απόφαση της 27/9/2012, C-587/10, VSTR, σκ. 40), καθώς και, αναφορικά με τα άρθρα 214 και 226 της οδηγίας 2006/112 που επαναλαμβάνουν κατ' ουσίαν ρυθμίσεις του άρθρου 22 της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε βάσει του άρθρου 28η αυτής, ότι «Στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, σκοπός του οποίου είναι η μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδιδομένων αγαθών [...], η

ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται αυτή η τελική κατανάλωση. Η οδηγία 2006/112 επιβάλλει, αφενός, με το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο β', στα κράτη μέλη την υποχρέωση να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ταυτοποιείται με ατομικό αριθμό. Αφετέρου, η οδηγία αυτή απαιτεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου της 226, σημείο 4, να μνημονεύεται υποχρεωτικά στο τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται πάντοτε σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, υπό την κάλυψη του οποίου έγινε προς τον τελευταίο η κατά το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας παράδοση αγαθών. Ωστόσο, ούτε το κείμενο του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ούτε η [...] νομολογία μνημονεύουν, μεταξύ των υλικών προϋποθέσεων της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τις οποίες απαριθμούν εξαντλητικώς, την υποχρέωση κατοχής αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Ασφαλώς, η χορήγηση τέτοιου αριθμού αποδεικνύει το φορολογικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο από πλευράς εφαρμογής του ΦΠΑ και διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Ωστόσο, πρόκειται για τυπική απαίτηση, η οποία δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως [...]» (απόφαση της 6/9/2012, C 273/11, , σκ. 57-60, της 27/9/2012, C 587/10, ..., σκ. 51, πρβλ. και απόφαση της 9/10/2014, C 492/13, ..., σκ. 35-36)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος», αναφέρεται ότι:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκειμένου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) (Καταργήθηκε από τη δημοσίευση της εγκυκλίου 2019/2022)

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

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

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

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

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η

αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκυκλίό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2019/22-02-2022 «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», αναφέρεται ότι:

«[...] Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοεθνικό 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. [...]».

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

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

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

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

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

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

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

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

Είτε

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

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

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

Παράγραφος 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.

[...]

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').

[...]

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.

[...]

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(i) 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. [...].

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην κρινόμενη προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία, έχει την ευθύνη της μεταφοράς των προϊόντων από τις εγκαταστάσεις της έως τις εγκαταστάσεις της, γνωστής στον κλάδο της μεταφοράς και αποθήκευσης προϊόντων, εταιρίας, με την οποία συνεργάζεται όλα τα χρόνια της λειτουργίας της εταιρείας ή άλλων γνωστών στον κλάδο μεταφορικών εταιρειών. Η ή οι άλλες συνεργαζόμενες μεταφορικές εταιρείες, αφού αποθηκεύσουν τα προϊόντα για σύντομο χρονικό διάστημα, συνήθως για μια μέρα, τα μεταφορτώνουν σε φορτηγά - ψυγεία και τα παραδίδουν σε διεθνείς μεταφορικές εταιρείες, συμβεβλημένες με τις αγοράστριες εταιρείες και οι οποίες εν συνεχεία, τα παραδίδουν μέσω ακτοπλοϊκής μεταφοράς σε Ιταλικά Λιμάνια. Η μεταφορά προς τα Ιταλικά Λιμάνια γίνεται για λογαριασμό και με ευθύνη των Ιταλικών επιχειρήσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την ως άνω περιγραφόμενη διαδικασία διεκπεραίωσης των ενδοκοινοτικών της συναλλαγών, εμπλέκει ουσιαστικά και τις δύο περιπτώσεις τεκμηρίων απόδειξης της αποστολής ή μεταφοράς αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, που διαφοροποιούνται ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών και τα οποία (τεκμήρια) καθιερώνονται στο άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, στην Ε.2019/22-22022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ και στην Ο.3024/24-3-2023 Οδηγία του Διοικητή ΑΑΔΕ. Κατά συνέπεια επιμερίζει την ευθύνη της διαδικασίας μεταφοράς των πωληθέντων αγαθών της στις υπό κρίση συναλλαγές, από τις εγκαταστάσεις της

μέχρι τις εγκαταστάσεις της αγοράστριας εταιρείας, αφού κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, η ίδια είχε μεν την ευθύνη της μεταφοράς των προϊόντων της από τις εγκαταστάσεις της μέχρι τις εγκαταστάσεις της ή των άλλων συνεργαζόμενων εταιρειών (οι οποίες βρίσκονται εντός Ελλάδας), ενώ η αγοράστρια εταιρεία είχε την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών από τις εγκαταστάσεις της μέχρι το ιταλικό λιμάνι, μέσω ακτοπλοϊκής γραμμής, και ακολούθως προς την εγκατάσταση της ιταλικής επιχείρησης στην της στην Ιταλία.

Ωστόσο, ενώ η ως άνω περιγραφή της διαδρομής των προϊόντων έως τον τελικό προορισμό, όπως αποτυπώνεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κλίνει πως την μετακύλιση της ευθύνης μεταφοράς των προϊόντων από την Ελλάδα (ένα κ-μ) προς την Ιταλία (άλλο κ-μ), από την προσφεύγουσα εταιρεία και πωλήτρια στην αγοράστρια ιταλική επιχείρηση που επιμελήθηκε την ως άνω μεταφορά μέσω ακτοπλοϊκής γραμμής, εντούτοις, σε κάθε περίπτωση, είτε τελικά αυτή η ευθύνη βαρραίνει την αγοράστρια, είτε διαχέεται στην πωλήτρια, η προσφεύγουσα ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο τα παραστατικά που απαιτούνται για την πλήρωση κάποιου εκ των δύο τεκμηρίων μεταφοράς των προϊόντων από το ένα κ-μ προς το άλλο κ-μ, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, στην Ε.2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ και στην Ο.3024/24-3-2023 Οδηγία του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Ειδικότερα, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αν η πωλήτρια -προσφεύγουσα αναλάμβανε την ως άνω ευθύνη μεταφοράς των προϊόντων, θα έπρεπε να αποδείξει τη μεταφορά με τους εξής εναλλακτικούς τρόπους: α) είτε προσκομίζοντας τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (Ε.2019/2022), ήτοι έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών (όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από το μεταφορέα των αγαθών), τα οποία να έχουν εκδοθεί δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, β) είτε διαθέτοντας οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο από τα ως άνω αναφερθέντα και **σωρευτικά** οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (Ε.2019/2022), ήτοι ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ., άπαντα εκδοθέντα από δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Αντίστοιχα, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αν η ως άνω ευθύνη μεταφοράς των προϊόντων βαρύνει την αγοράστρια ιταλική επιχείρηση, τότε η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αποδείξει τη μεταφορά προσκομίζοντας, ως όφειλε, σωρευτικά τα εξής έγγραφα : 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, καθώς και ii) περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία συνιστάμενα διαζευκτικά είτε σε τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (Ε.2019/2022), ήτοι 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) τα οποία να έχουν εκδοθεί από δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το

άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, είτε σε οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο από τα ως άνω αναφερθέντα και σωρευτικά οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (Ε.2019/2022), ήτοι ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ., άπαντα εκδοθέντα από δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Επειδή, τα έγγραφα που επικαλείται και έχει προσκομίσει η προσφεύγουσα εταιρεία, τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, δεν πληρούν τους όρους των αποδεικτικών στοιχείων για την πλήρωση των τεκμηρίων μεταφοράς των προϊόντων στο άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, στην Ε.2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ και στην Ο.3024/24-3-2023 Οδηγία του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Επειδή, η φερόμενη ως αγοράστρια ιταλική επιχείρηση, η οποία κατά την προσφεύγουσα είχε και την ευθύνη μεταφοράς των αγορασθέντων ειδών από την Ελλάδα στην Ιταλία, όχι μόνο δεν προέβη στην απαιτούμενη, κατά το άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, στην Ε.2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ και στην Ο.3024/24-3-2023 Οδηγία του Διοικητή ΑΑΔΕ, γραπτή δήλωση, αλλά αντιθέτως δεν συνομολογεί τη διενέργεια των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αρνείται ρητά κάθε εν γένει επαγγελματική σχέση με την προσφεύγουσα.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διενέργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία και αφού έλαβε υπόψη και αξιολόγησε τα στοιχεία που προσκομίστηκαν και αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, έκρινε ότι δεν πρόκειται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ότι τη αξία των τιμολογίων θα πρέπει να επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 17/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./30-08-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθμό/17-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

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

- Υπ' αριθ./17-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2021-31/05/2021.

Ανάλυση	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	52.076,92€	52.076,92€

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.