



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/01/2024

Αριθμός απόφασης: 41

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρακατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/09/2022-31/12/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (επιστροφής Φ.Π.Α.) του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/09/2022-31/12/2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 104.201,37 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 52.059,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **156.260,66 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., και επιπλέον δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 31.108,53 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (επιστροφής Φ.Π.Α.) του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της περιόδου 01/09/2022 έως 31/12/2022 ποσού 31.108,53 ευρώ, προερχόμενου από απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα επιστροφής φόρου (ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές και εκχώρηση δικαιώματος).

Στα πλαίσια της παραπάνω εντολής, αφού η προσφεύγουσα εταιρεία έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, ελέγχθηκε η σωστή μεταφορά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή ΦΠΑ), των εισροών (αγορές και δαπάνες) και των εκροών (έσοδα) στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και διαπιστώθηκαν διαφορές, όπως αυτές αναλυτικά παρουσιάζονται στις σελίδες 11-24 της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Σύμφωνα με το τελικό πόρισμα του ελέγχου, οι διαφορές ΦΠΑ ανά φορολογική περίοδο αφορούν τα τιμολόγια (φορολογικά στοιχεία εκροών) τα οποία από την προσφεύγουσα θεωρήθηκαν ως εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης χωρίς ωστόσο όμως να τεκμηριώνεται από την πλευρά της η εν λόγω απαλλαγή και που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%
Φορολογική περίοδος 1/9/2022 - 30/09/2022					
1				65.226,15	15.654,28
2				65.895,78	15.814,99
3				52.131,65	12.511,60
4				49.832,50	11.959,80
5				51.084,58	12.260,30
6				44.586,52	10.700,76
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				328.757,18	78.901,73
Φορολογική περίοδος 1/10/2022 - 31/10/2022					
7				78.092,73	18.742,26
8				50.155,24	12.037,26
9				55.877,91	13.410,70
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				184.125,88	44.190,22
Φορολογική περίοδος 1/12/2022 - 31/12/2022					
10				50.908,17	12.217,96
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				50.908,17	12.217,96
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				563.791,23	135.309,91

ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΠΑ
1.951.124,22	1.387.332,99	563.791,23	468.269,82	332.959,92	135.309,90

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2022-31/12/2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα παρακάτω:

- Αναφορικά με τα τιμολόγια με αριθμούςμε αποδέκτη την εταιρεία με την επωνυμία, τα συγκεκριμένα εμπορεύματα απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 25 του Κώδικα Φ.Π.Α. Εκ παραδρομής, τα συγκεκριμένα τιμολόγια διαβιβάστηκαν στο σύστημα My Data με το άρθρο 24 του ανωτέρω Κώδικα και εν συνεχεία, επίσης δηλώθηκαν λανθασμένα στον κωδικό 348 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, αντί του ορθού κωδικού 349, Στην εν λόγω διόρθωση, εξάλλου προέβη την ήτοι προ της κοινοποιήσεως του προσβαλλόμενου Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου.
- Αναφορικά με τα τιμολόγια με αριθμούς επίσης με αποδέκτη την εταιρεία με την επωνυμία, αφορούν μεταφορά ελευθέρων δασμών και φόρων εμπορευμάτων προς τη Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας από Ελεύθερη Ζώνη. Εκ παραδρομής και συγκεκριμένα εξαιτίας λανθασμένης πληροφόρησης και ενημέρωσης την οποία είχε, προέβη σε υποβολή εγγράφου κοινοτικής διαμετακόμισης. Από τη στιγμή κατά την οποία διαπίστωσε, μέσω του πορίσματος του σχετικού

ελέγχου, ότι εκ παραδρομής υπεβλήθη το σχετικό έγγραφο, βρίσκεται σε επικοινωνία με τους αρμόδιους φορείς, προκειμένου να διορθωθεί η σχετική διαδικασία και να προσκομισθεί διασάφηση εξαγωγής. Στα πλαίσια αυτού ήλθε ήδη σε επικοινωνία με το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, ενημερώνοντας για την εκ μέρους του εκτελωνιστή λανθασμένη υποβολή διασαφήσεων κοινοτικής διαμετακόμισης T1, ζητώντας να της επιτραπεί η εκ των υστέρων υποβολή διασαφήσεων εξαγωγής στις αντίστοιχες ημερομηνίες των αρχικών, πλην, όμως, η Προϊσταμένη Εξαγωγών του ανωτέρω Τελωνείου την ενημέρωσε ότι, δυνάμει του άρθρου 337 του Ν. 2447, αρμόδιο πλέον για την υποβολή αυτών, είναι το τελωνείο χωρικής αρμοδιότητας της εταιρείας, ήτοι το Α' Πειραιά, συνυποβάλλει δε και αντίγραφο της αίτησης την οποία ήδη υπέβαλε.

- Αναφορικά με τα υπ' αριθμούς τιμολόγια, αυτά αφορούν εκ παραδρομής τιμολόγηση που έλαβε χώρα σε ελβετική εταιρεία, τα δε εμπορεύματα εν συνεχεία παραδόθηκαν στον τελικό παραλήπτη τους στην Ιταλία, εντός δηλαδή της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ελβετική εταιρεία στην οποία τιμολογήθηκαν τα εμπορεύματα, ήδη από την είχε προβεί στο διορισμό φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ και συγκεκριμένα την Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμίαμε αριθμό ΓΕΜΗ, η οποία και απεδέχθη το σχετικό διορισμό της. Άπαντα τα ανωτέρω προκύπτουν τόσο από τα με ημερομηνία πρακτικά διοικητικού συμβουλίου των ανωτέρω εταιρειών, όσον και το με αριθμό συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών Λανθασμένα και εξαιτίας κακής πληροφόρησης η οποία υφίστατο, θεωρήθηκε ότι η τιμολόγηση της ελβετικής εταιρείας, από τη στιγμή κατά την οποία είχε ήδη προβεί σε διορισμό φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα, ήταν ενδεδειγμένη, αφού άλλωστε ουδείς απολύτως δόλος υπήρχε και τα εμπορεύματα είχαν τελικό παραλήπτη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η λανθασμένη πληροφόρηση και εντύπωση η οποίας είχε δημιουργηθεί, ήτοι ότι αρκούσε ο διορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου, ήταν ο λόγος για τον οποίο τιμολογήθηκε η ελβετική εταιρεία.

Επειδή στις διατάξεις του ν. 2859/2000 ορίζονται τα παρακάτω:

«Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, πωλητής ή αγοραστής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

.....

Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

.....

Άρθρο 15 Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο στον οποίο χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με τον οποίο πραγματοποίησε την απόκτηση, εφόσον δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παρ. 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο άλλου κράτους-μέλους, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος - μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.,

γ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 35,

δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α, στο εσωτερικό της χώρας.

.....

Άρθρο 24 Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

.....

Άρθρο 25 Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης,

β) η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

αα) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης αποθήκης, ελεύθερης ζώνης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης,

ββ) να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για τη σύνδεση των εξόδων αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών των εξόδων γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης,

γγ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ Α' 265), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού,

δδ) να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 3665/87 ως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών.

Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α' και ββ καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις,

γ) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β ,

δ) οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση β , με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση,

ε) οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

αα) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

ββ) της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από το άρθρο 61, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές. Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων.

.....

Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, **εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και

γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

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 στην ΠΟΛ.1203/2016 με θέμα “Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή” ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή – εξαγωγέα

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται:

α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. 2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. δύναται να εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης) από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη.

γ) Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε.

δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

Άρθρο 2

Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας στην παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή, υποκείμενο ή μη στο φόρο πρόσωπο, ο οποίος δύναται σε περιστασιακή βάση και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις τελωνειακές διατάξεις να υποβάλλει τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής, ακολουθείται η εξής διαδικασία:

α) Ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής των αγαθών παραδίδει τα προς εξαγωγή αγαθά στον αγοραστή εκδίδοντας τιμολόγιο πώλησης με Φ.Π.Α. ή απόδειξη λιανικής πώλησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

β) Ο αγοραστής - εξαγωγέας, εφόσον οι τελωνειακές αρχές κάνουν αποδεκτό το αίτημα υποβολής τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, αποστέλλει στον πωλητή, εντός 90 ημερών από την ολοκλήρωση της εξαγωγής, το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification». Κατ' εξαίρεση το ανωτέρω αποδεικτικό δύναται να αποστέλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον δικαιολογείται από τα πραγματικά περιστατικά της συναλλαγής.

γ) Ο πωλητής εξαγωγέας εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο στο όνομα του αγοραστή - εξαγωγέα και καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου.

Άρθρο 3

Τελικές διατάξεις

1. Με τις διατάξεις της παρούσας καταργείται η ΠΟΛ.1024/21.1.1993 Α.Υ.Ο.
2. Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, εφαρμόζεται η προβλεπόμενη από την ΑΥΟ ΠΟΛ.1338/30.12.1996 διαδικασία απαλλαγής.
3. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2019/2022 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”, όπως τροποποιήθηκε με την Ε.2079/2022:

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το άρθρο 7α του Κώδικα ΦΠΑ (call-off stock), όπως προστέθηκε με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. α' του Ν.4714/2020 με θέμα «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση

στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ 148 Α΄) και τις αλυσιδωτές συναλλαγές, όπως διαμορφώθηκαν με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. β΄ του ιδίου νόμου και τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

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 περιπτώσιολογία 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:

.....

«Β. ΑΛΥΣΙΔΩΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Γενικά

Με την περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020 προστίθεται νέα παράγραφος 6α στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ «Τόπος Παράδοσης Αγαθών» που αφορά τις «αλυσιδωτές συναλλαγές».

Ως «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια της νέας διάταξης, νοούνται οι διαδοχικές (δηλαδή δύο ή παραπάνω) παραδόσεις των ίδιων αγαθών τα οποία γίνονται αντικείμενο μιας ενιαίας ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών - μελών.

Έως και τις 31.12.2019 η Οδηγία ΦΠΑ δεν εμπεριείχε συγκεκριμένους κανόνες για τον προσδιορισμό του σε ποια παράδοση αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών.

Με σκοπό την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, οι νέες διατάξεις προβλέπουν ότι από 1.1.2020, η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται πλέον μόνο σε μία συγκεκριμένη πράξη από τις διαδοχικές παραδόσεις αγαθών. Αυτή η πράξη συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος κ-μ_αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, η οποία και μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο στο κ-μ αυτό.

Με την εν λόγω παράγραφο 6α εισήχθησαν στο άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α τα εξής: Με το πρώτο εδάφιο της νέας παραγράφου θεσπίζεται γενικός κανόνας που προβλέπει ότι στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών τα οποία αποστέλλονται από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Με το δεύτερο εδάφιο, ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, οπότε και η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Με το τρίτο εδάφιο ορίζεται η έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης». Ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ο προμηθευτής, ο οποίος είναι διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα και ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του.

Ειδικότερα

Για την εφαρμογή της νέας παραγράφου παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής:

α. Έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης»

Με τη νέα διάταξη, προκειμένου να αποσαφηνιστεί σε ποια μοναδική πράξη στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων ίδιων αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά, το κρίσιμο είναι να υπάρχει «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» - και εάν υπάρχει να εντοπιστεί.

Κατά κανόνα, ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» είναι εκείνος ο προμηθευτής στην αλυσίδα, ο οποίος οργανώνει είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του, τη μεταφορά των αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί είτε να πραγματοποιεί τη μεταφορά ο ίδιος για λογαριασμό του, είτε να την αναθέτει με σύμβαση σε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

Για να συντρέχει στο πρόσωπο ενός υποκειμένου στον φόρο η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» απαιτούνται δύο αποδεικτικά στοιχεία: Πρώτον, ο εν λόγω προμηθευτής θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την οργάνωση της μεταφοράς (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε «από ή για λογαριασμό» του ιδίου). Δεύτερον, θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την ίδια την ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά έχουν πράγματι μεταφερθεί από ένα κ-μ σε άλλο, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, χωρίς σαφή διακοπή της μεταφοράς).

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης», δεν μπορεί να συντρέχει ούτε στο πρόσωπο του πρώτου προμηθευτή αφού είναι «πρώτος», ούτε και στο πρόσωπο του τελευταίου παραλήπτη (πελάτη) αφού αυτός δεν είναι και «προμηθευτής». Συνεπώς εάν στην αλυσίδα είναι ο πρώτος προμηθευτής ή ο τελευταίος παραλήπτης το πρόσωπο που οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών, δεν τίθεται θέμα για αλυσιδωτή συναλλαγή κατά την έννοια των νέων διατάξεων.

β. Προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης

Η νέα διάταξη εφαρμόζεται σε διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- Πραγματοποιούνται δύο ή περισσότερες διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών ή περισσότερων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ. Με άλλα λόγια, δεν συνιστούν «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, είτε μια αλληλουχία συναλλαγών στην οποία υπάρχουν και εισαγωγές αγαθών ή/και εξαγωγές αγαθών είτε μια αλληλουχία συναλλαγών η οποία αποτελείται αποκλειστικά από παραδόσεις αγαθών εντός του εσωτερικού ενός κράτους – μέλους
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας. Σημειώνεται πως ο τελευταίος παραλήπτης μπορεί να είναι είτε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είτε μη- υποκείμενο στον φόρο νομικό ή φυσικό πρόσωπο.
- Η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από το κ-μ αναχώρησης προς το κ-μ άφιξης, διεξάγεται από έναν προμηθευτή, διαφορετικό από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του. Ο προμηθευτής αυτός καλείται «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης».

Εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ανωτέρω προϋποθέσεις, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας , που προβλέπει ότι η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.

γ. Παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα

Με το δεύτερο εδάφιο ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ από το κ-μ αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών και επιλέγει να κοινοποιήσει αυτόν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον προμηθευτή του. Στην περίπτωση αυτή, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.

Σημειώνεται πως δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε έχει καμία σημασία αν ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του σε οποιονδήποτε από τους άλλους συμμετέχοντες στην αλυσιδωτή συναλλαγή. Η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε μέσο παρέχει δυνατότητα απόδειξης της παραλαβής της κοινοποίησης από τον προμηθευτή (π.χ. ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, φαξ κλπ). Επίσης, η κοινοποίηση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α μπορεί να συνάγεται και από άλλα τεκμήρια (π.χ. το τιμολόγιο που εκδίδεται προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» να αναγράφει τον

ΑΦΜ/ΦΠΑ του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» που του έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά καθώς και τον ΦΠΑ που αναλογεί). Στην περίπτωση που δεν μπορεί να αποδειχτεί η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ τότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της παρέκκλισης του δεύτερου εδαφίου της διάταξης και θα πρέπει να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του πρώτου εδαφίου.

δ. Αλληλεπίδραση με την απλούστευση για τις «τριγωνικές» συναλλαγές

Οι νέες διατάξεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθορίζουν το σε ποια συναλλαγή αποδίδεται η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών και δεν επηρεάζουν την εφαρμογή της απλοποίησης περί «τριγωνικών συναλλαγών» όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται γι' αυτήν.

Υπενθυμίζεται ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απλούστευσης περί τριγωνικών συναλλαγών ρυθμίζονται - κατά περίπτωση - είτε από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ είτε της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου.

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοεθνιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή.

Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέρχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών.

Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής.

Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής. Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

- i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)
- ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

γ. Ανάλυση των αλλαγών

Χρήζει αναφοράς ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου προσώπου (ή μη υποκείμενου νομικού προσώπου) στο οποίο γίνεται η παράδοση δεν χρειάζεται να έχει χορηγηθεί απαραίτητα από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά. Επισημαίνεται ότι άπτεται στην διακριτική ευχέρεια των αντισυμβαλλομένων ο τρόπος κοινοποίησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν υπόκειται σε κάποιες συγκεκριμένες τυπικές απαιτήσεις (λχ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου).

.....

δ. Ειδικότερα θέματα

i. Εάν ο αγοραστής δεν γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του στον προμηθευτή του, ή ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει γνωστοποιηθεί από αυτόν έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε τουλάχιστον μία από τις συνθήκες για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούται και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβαρύνει τον αγοραστή του με ΦΠΑ.

Το γεγονός ότι ο προμηθευτής χρέωσε ΦΠΑ στην παράδοση επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ δεν επηρεάζει τον χειρισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, από τον πελάτη στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των

αγαθών διότι, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Εκτ. Καν. 282/11, «Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της Οδηγίας ΦΠΑ, το κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών».

Σημειώνεται πως, όταν ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει ότι, κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής, λειτούργησε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και γνωστοποιήσει σε μεταγενέστερο στάδιο στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, ο οποίος έχει εκδοθεί σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και δεν υπάρχει ένδειξη απάτης ή κατάχρησης, ο προμηθευτής οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην οικεία εθνική νομοθεσία.

.....».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία των αλλαγών στο ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ που τέθηκαν σε ισχύ από το 2020 αφορούσαν στην βελτίωση ορισμένων πτυχών του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ και αναφέρονταν σχετικά τέσσερις τομείς. Πρώτον, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη, ο οποίος έχει χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο ξεκίνησε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών, θα πρέπει να συνιστά συμπληρωματική ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή απαλλαγής όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Δεύτερον, η Επιτροπή κλήθηκε να προτείνει ενιαία κριτήρια και κατάλληλες νομοθετικές βελτιώσεις που θα οδηγήσουν σε μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου και σε εναρμονισμένη εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ, κατά τον καθορισμό του ΦΠΑ για τις αλυσιδωτές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των τριγωνικών συναλλαγών. Τρίτον, η Επιτροπή κλήθηκε να αναλύσει και να προτείνει τρόπους για την τροποποίηση των ισχυόντων κανόνων για τον ΦΠΑ ώστε η απλούστευση όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («call-off») να μπορεί να εφαρμοστεί με πιο ενιαίο τρόπο στην ΕΕ. Τέλος, η Επιτροπή κλήθηκε να συνεχίσει να διερευνά δυνατότητες για ένα κοινό πλαίσιο συνιστώμενων κριτηρίων σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να ζητηθεί απαλλαγή για ενδοκοινοτικές παραδόσεις. (ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΕΝΩΣΗ Έμμεση φορολογία και φορολογική διαχείριση Φόρος Προστιθέμενης Αξίας - Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τις αλλαγές στον ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος («calloff»), τις αλυσιδωτές συναλλαγές και την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών («Προσωρινές Λύσεις 2020»).

Επειδή, περαιτέρω, ο όρος τριγωνική συναλλαγή χρησιμοποιείται στην περίπτωση μίας αλυσίδας παραδόσεων στην οποία εμπλέκονται τρία – υποκείμενα στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας – μέρη: ο αρχικός πωλητής – αποστολέας των αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων υλών ή και υπηρεσιών), ο ενδιάμεσος αγοραστής και ο τελικός αγοραστής – παραλήπτης των αγαθών. Το ουσιαστικό χαρακτηριστικό των εν λόγω συναλλαγών έγκειται στο ότι ενώ πραγματοποιούνται δύο διαδοχικές πράξεις πώλησης μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών και δύο αντίστοιχες τιμολογήσεις, διενεργείται στην ουσία μία μόνον φυσική μεταφορά αγαθών από το πρώτο μέρος της αλυσίδας στο τελευταίο. Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που δημιουργούνται από τις διαδοχικές τιμολογήσεις μεταξύ υποκειμένων σε διαφορετικά κράτη – μέλη έχει υιοθετηθεί, σε κοινοτικό επίπεδο, απλοποιημένος

ειδικός τρόπος αντιμετώπισης των συναλλαγών αυτών με σκοπό την διευκόλυνση της πραγματοποίησής τους. Το εν λόγω απλοποιημένο καθεστώς προϋποθέτει: α) οι πράξεις να γίνονται σε κράτη - μέλη και τα αγαθά να βρίσκονται εντός της Κοινότητας και β) οι τρεις υποκείμενοι να έχουν ΑΦΜ-ΦΠΑ σε διαφορετικά κράτη - μέλη, (ανεξάρτητα εάν αφορούν και σε επιχειρήσεις τρίτων χωρών). Συνεπώς μπορεί να εμπλέκονται στη συναλλαγή τρεις υποκείμενοι τρίτων χωρών με την προϋπόθεση όμως να έχουν ΑΦΜ-ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κράτη - μέλη ή να έχουν ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σε αυτά.

Ωστόσο εάν η τριγωνική συναλλαγή είναι μη ενδοκοινοτική (π.χ. ο ένας από τους τρεις έχει εγκατάσταση σε Τρίτη χώρα και δεν έχει αποκτήσει ΑΦΜ-ΦΠΑ σε κράτος - μέλος) δεν εφαρμόζεται το απλοποιημένο καθεστώς. Επίσης σημειώνεται ότι το απλοποιημένο καθεστώς δεν δύναται να εφαρμοσθεί και στην περίπτωση που υπάρχουν τρεις υποκείμενοι σε κράτη - μέλη αλλά οι δύο να βρίσκονται στο ίδιο κράτος - μέλος. Συνεπώς για την τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση πρέπει να υπάρχουν τρία διαφορετικά πρόσωπα με ΑΦΜ-ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κράτη - μέλη.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, εν προκειμένω, στα πλαίσια της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της με αριθμ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά για επιστροφή ΦΠΑ, διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Ελέγχθηκαν οι πέντε (5) μεγαλύτερες εξαγωγές της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα κατάλληλα δικαιολογητικά και διαπιστώθηκε ότι για τα εκδοθέντα παραστατικά προς την εταιρεία με έδρα τη Βόρεια Μακεδονία, δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξαγωγής ή αποδεικτικό εξόδου μήνυμα «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» και δεν είναι καταχωρημένες στο ηλεκτρονικό Πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας - αρχείο ICIS ως εξαγωγές. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος επεκτάθηκε και στις υπόλοιπες συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας προς τηνκαι διαπίστωσε ότι δεν υπάρχουν τελωνειακά έγγραφα που τεκμηριώνουν την εξαγωγή των εμπορευμάτων, παραστατικά εξαγωγής ή αποδεικτικό εξόδου μήνυμα«Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» και για άλλα τρία (3) εκδοθέντα παραστατικά. Κατόπιν των ανωτέρω, επιβλήθηκε ΦΠΑ 24% στα κάτωθι Τιμολόγια προς την, καθώς δε συντρέχει η βασική προϋπόθεση της απόδειξης της εξαγωγής για να τύχει η προσφεύγουσα της απαλλαγής του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/2016:

Α/Α	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%
1				65.226,15	15.654,28
2				65.895,78	15.814,99

3				44.586,52	10.700,76
4				55.877,91	13.410,70
5				50.908,17	12.217,96
ΣΥΝΟΛΟ				282.494,53	67.798,69

* Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε δηλώσει τα με αριθμ. Τιμολόγια Πωλήσεων (εξαγωγές) προς την συνολικής αξίας 131.121,93 ευρώ στον Κωδικό 349, ενώ στα βιβλία οι ανωτέρω συναλλαγές είναι καταχωρημένες στο Λογαριασμό ως Εξαγωγές Τρίτων Χωρών εμπορευμάτων.

Β. Ελέγχθηκαν οι πέντε (5) μεγαλύτερες εξαγωγές/ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών/υπηρεσιών προκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα κατάλληλα δικαιολογητικά και διαπιστώθηκε ότι για τις συναλλαγές με τον πελάτη AG, όπως προκύπτουν από τα υπ' αριθμ.εκδοθέντα παραστατικά, η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις στην ελβετική εταιρεία AG (Τρίτη Χώρα) και απέστειλε τα εμπορεύματα κατόπιν εντολής της στην ιταλική επιχείρηση Η προσφεύγουσα έχει δηλώσει τις ανωτέρω συναλλαγές ως τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων τους αντίστοιχους μήνες. Ωστόσο η ελβετική εταιρεία δε διέθετε κοινοτικό ΑΦΜ όταν διενεργούνταν οι συναλλαγές και στα προσκομισθέντα Τιμολόγια πωλήσεων της δεν έχει αναγραφεί ΑΦΜ, ενώ επίσης δεν έχει αναγραφεί και ΑΦΜ /VAT της Ιταλικής επιχείρησης, ουσιαστικές προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθούν οι συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων ως ενδοκοινοτικές τριγωνικές παραδόσεις. Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις τα παρακάτω παραστατικά προς την εταιρεία AG, καθώς δεν τυχάνουν της απαλλαγής των διατάξεων του άρθρου 28 του ΦΠΑ και επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24%:

A/A	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%
1				52.131,65	12.511,60
2				49.832,50	11.959,80
3				51.084,58	12.260,30
4				78.092,73	18.742,26
5				50.155,24	12.037,26
ΣΥΝΟΛΟ				281.296,70	67.511,21

* Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει: 1) το με αριθμ. Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων μηνός Σεπτεμβρίου 2022, στον οποίο δηλώθηκε οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση στην Ιταλική επιχείρηση με με φορολογητέα αξία 153.048,73 ευρώ και 2) το με αριθμ. Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων μηνός Οκτωβρίου 2022 όπου δηλώθηκε οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση στην Ιταλική επιχείρηση με με φορολογητέα αξία 128.247,97 ευρώ.

Επειδή, σχετικά με τις συναλλαγές της με την εταιρεία, με έδρα τη Βόρεια Μακεδονία, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι:

1. Αναφορικά με τα τιμολόγια με αριθμούς, τα συγκεκριμένα εμπορεύματα απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 25 του Κώδικα Φ.Π.Α. και εκ παραδρομής, τα συγκεκριμένα τιμολόγια διαβιβάστηκαν στο σύστημα My Data με το άρθρο 24 του ανωτέρω Κώδικα και εν συνεχεία, επίσης δηλώθηκαν λανθασμένα στον κωδικό 348 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, αντί του ορθού κωδικού 349, ενώ έχει υποβληθεί και σχετική τροποποιητική δήλωση για τη διόρθωση.
2. Αναφορικά με τα τιμολόγια με αριθμούς, αυτά αφορούν μεταφορά ελευθέρων δασμών και φόρων εμπορευμάτων προς τη Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας από Ελεύθερη Ζώνη και εκ παραδρομής και συγκεκριμένα εξαιτίας λανθασμένης πληροφόρησης και ενημέρωσης την οποία είχε, προέβη σε υποβολή εγγράφου κοινοτικής διαμετακόμισης και όχι διασάφησης εξαγωγής, ενώ έχει προβεί και σε σχετικές διαδικασίες διόρθωσης (αίτηση στο τελωνείο).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία είχε καταχωρίσει το σύνολο των ως άνω τιμολογίων στα λογιστικά της αρχεία στο λογαριασμό«Εξαγωγές Τρίτων Χωρών εμπορευμάτων» και στις υποβληθείσες δηλώσεις της στον κωδικό 348 «εξαγωγές και απαλλαγές πλοίων και αεροσκαφών». Στη συνέχεια υπέβαλε τη με αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογικής περιόδου 9^{ου}/2022 και τη με αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογικής περιόδου 12^{ου}/2022 μεταφέροντας τις αξίες των υπ' αριθμ. εκδοθέντων τιμολογίων στον κωδικό 349 «λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης». Για τα ως άνω τρία (3) τιμολόγια η προσφεύγουσα εταιρεία γενικώς και αορίστως αναφέρει ότι απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 25 του κώδικα ΦΠΑ, χωρίς να προσδιορίζει σε ποια περίπτωση του άρθρου 25 του κώδικα ΦΠΑ υπάγονται συγκεκριμένα οι συναλλαγές αυτές και τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν από αυτήν ώστε να τύχει το δικαίωμα της απαλλαγής. Περαιτέρω, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, για το σύνολο των ως άνω δηλωθεισών εξαγωγών δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξαγωγής ή αποδεικτικό εξόδου μήνυμα«Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» και δεν βρέθηκαν καταχωρισμένες στο ηλεκτρονικό Πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας - αρχείο ICIS ως εξαγωγές, ενώ και με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή και μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο, ήτοι τη διασάφηση εξαγωγής, όπως η ίδια επικαλείται ότι θα διερευνήσει τη δυνατότητα να υποβάλει εκ των υστέρων κατόπιν σχετικών της αιτημάτων προς τις τελωνειακές αρχές. Ως εκ τούτου, με βάση όλα τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα για τις εν λόγω συναλλαγές της με την εταιρεία, με έδρα τη Βόρεια Μακεδονία, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ βάσει των άρθρων 24 και 25 του ν.2859/2000 και συνεπώς οι εν λόγω πράξεις επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24%.

Επειδή, σχετικά με τις συναλλαγές της με την εταιρεία, με έδρα την Ελβετία, όπως αυτές απεικονίζονται στα υπ' αριθμ. τιμολόγια, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι λανθασμένα και εξαιτίας κακής πληροφόρησης η οποία υφίστατο, θεωρήθηκε ότι η τιμολόγηση της ελβετικής εταιρείας, από τη στιγμή κατά την οποία είχε ήδη προβεί σε διορισμό φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα, ήταν ενδεδειγμένη, αφού άλλωστε ουδείς απολύτως δόλος υπήρχε και τα

εμπορεύματα είχαν τελικό παραλήπτη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η λανθασμένη πληροφόρηση και εντύπωση η οποία είχε δημιουργηθεί, ήτοι ότι αρκούσε ο διορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου, ήταν ο λόγος για τον οποίο τιμολογήθηκε η ελβετική εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις στην ελβετική εταιρεία AG (Τρίτη Χώρα) αποστέλλοντας τα εμπορεύματα κατόπιν εντολής της στην ιταλική επιχείρηση, εκδίδοντας προς την ελβετική εταιρεία για τις εν λόγω πωλήσεις τα υπ' αριθμ. τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι στα εν λόγω εκδοθέντα στοιχεία αναγράφεται ελβετικός ΑΦΜ της αλλοδαπής εταιρείας χωρίς επίσης να αναφέρεται και ο ΑΦΜ της Ιταλικής εταιρείας. Σημειώνεται ότι τις ανωτέρω συναλλαγές η προσφεύγουσα τις είχε καταχωρίσει στα Λογιστικά της αρχεία ως εξαγωγές στο Λογαριασμό«Εξαγωγές Τρίτων Χωρών εμπορευμάτων», και επίσης τις είχε δηλώσει ως οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων στους αντίστοιχους μήνες .

Σύμφωνα με τα παραπάνω, για τις επίμαχες συναλλαγές ισχύει ότι:

1. Οι πράξεις πώλησης των αγαθών στην ελβετική επιχείρηση δεν είναι εξαγωγή, διότι δεν υπάρχει φυσική μετακίνηση των αγαθών από την Ελλάδα στην τρίτη χώρα (Ελβετία).
2. Οι συναλλαγές αυτές προκειμένου να θεωρηθούν ως τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαιτείτο η ελβετική επιχείρηση να έχει αποκτήσει ΑΦΜ-ΦΠΑ (μέσω φορολογικού αντιπροσώπου) σε άλλο κράτος - μέλος της ΕΕ πλην της Ελλάδος. Συνεπώς είτε θα έπρεπε η αλλοδαπή εταιρεία να είχε αποκτήσει πριν την έκδοση των τιμολογίων, Ελληνικό ΑΦΜ-ΦΠΑ, προκειμένου η ίδια στην συνέχεια να πραγματοποιήσει την ενδοκοινοτική παράδοση στην Ιταλία, είτε να έχει ήδη αποκτήσει ΑΦΜ-ΦΠΑ σε κάποιο άλλο κράτος - μέλος και να ακολουθηθεί έτσι το απλοποιημένο καθεστώς των τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας, της ελβετικής εταιρείας και της ιταλικής εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΦΠΑ και τα οριζόμενα στην Εγκύκλιο της Διοίκησης Ε.2019/2022. Σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής στην ενδοκοινοτική παράδοση είναι ο αποκτών τα εμπορεύματα να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών ώστε να μπορεί ο προμηθευτής (εν προκειμένω η προσφεύγουσα) να επιβεβαιώσει την ιδιότητα του πελάτη της μέσω του VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Εν προκειμένω όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η ελβετική εταιρεία δεν διέθετε κοινοτικό ΑΦΜ όταν διενεργούνταν οι συναλλαγές και στα σχετικά τιμολόγια πωλήσεων δεν έχει αναγραφεί κοινοτικός ΑΦΜ όπως επίσης δεν έχει αναγραφεί και ο ΑΦΜ/VAT της Ιταλικής εταιρείας, ήτοι δεν πληρούνται ουσιαστικές προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθούν οι εν λόγω συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές τριγωνικές παραδόσεις.
3. Ακόμα και στην περίπτωση που η προσφεύγουσα εταιρεία είχε τιμολογήσει σε ελληνικό ΑΦΜ-ΦΠΑ που είχε λάβει η ελβετική επιχείρηση, η προσφεύγουσα θα πραγματοποιούσε καταρχήν μία παράδοση στο εσωτερικό της χώρας στην οποία επιβάλλεται σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ΦΠΑ ελληνικός ΦΠΑ, και κατόπιν η ελβετική επιχείρηση με ελληνικό ΑΦΜ-ΦΠΑ θα μπορούσε να ζητήσει την απαλλαγή του ΦΠΑ, εφόσον αποδείκνυε με την σειρά της τη μεταφορά των αγαθών εκτός

της χώρας, ήτοι στην Ιταλία. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί διορισμού φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως εκ τούτου, με βάση όλα τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα για τις εν λόγω συναλλαγές της με την εταιρεία AG, με έδρα την Ελβετία, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ βάσει των άρθρων 15 και 28 του ν.2859/2000 και συνεπώς οι εν λόγω πράξεις επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24%.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (επιστροφής Φ.Π.Α.) του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/09/2022-31/12/2022.

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

Φορολογική περίοδος 01/09/2022-31/12/2022

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.387.332,99	1.951.124,22	1.951.124,22	563.791,23
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.501.418,14	1.501.418,14	1.501.418,14	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	332.959,92	468.269,82	468.269,82	135.309,90
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	364.151,25	364.151,25	364.151,25	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	31.191,33	82,80	82,80	31.108,53
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		104.201,37	104.201,37	104.201,37
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		52.059,29	52.059,29	52.059,29
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		156.260,66	156.260,66	156.260,66
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	82,80	82,80	82,80	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	31.108,53			31.108,53

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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