



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-03-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 676

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3.Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με

ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.11.2021-31.12.2021 και της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.- Ν.2859/2000, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου(ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.11.2021-31.12.2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 11.328,52€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 5.664,26€, ήτοι συνολικό ποσό 16.992,78€ και δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση, ποσού 332,47€, καθότι διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000, σύμφωνα και με τις Οδηγίες του εγγράφου με αριθμό πρωτοκόλλου Ο. 3024/24-3-2023 της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών, για το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της, ύψους 48.587,46€, ως προς τη φυσική τους μεταφορά σε επιχειρήσεις, κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος με συντελεστή 24% Φ.Π.Α..

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.- Ν.2859/2000 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, φορολογικής περιόδου 01/11/2021-28/02/2022.

Αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής διενέργειας μερικού ελέγχου αποτέλεσε ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε στις εταιρίες «.....». με Α.Φ.Μ. και «.....», με Α.Φ.Μ., καθώς διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε συναλλαγές με τις ανωτέρω εταιρίες, οι οποίες κρίθηκαν **εικονικές στο σύνολό τους**.

Ειδικότερα, μετά από αίτημα της φορολογικής αρχής, την, το οποίο έγινε αποδεκτό από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, την, η υπόθεση ελέγχου της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, εντάχθηκε στο πλαίσιο των Ταυτόχρονων Πολυμερών Ελέγχων με άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς εμπλέκεται σε μηχανισμό απάτης τύπου “carousel” ήτοι, εταιριών που χαρακτηρίζονται ως «απομονωτές» ή «μεσολαβητές», ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο κύκλωμα και την πολυπλοκότητα της απάτης, οι οποίες καταχωρούν στα λογιστικά τους αρχεία (βιβλία) αγορές με τιμολόγια που εκδίδονται από πρόσωπα με χαρακτηριστικά “buffer” ή και «εξαφανισμένου εμπόρου» και πιστώνουν τον αναλογούντα φόρο με ενδοκοινοτικές παραδόσεις, για την αποφυγή πληρωμής αυτού, προκειμένου να ζητήσει ο «μεσολαβητής» την επιστροφή του Φ.Π.Α. που χρεώνεται με τις αγορές του.

Ακολούθως, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. στη προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα, το χονδρικό εμπόριο ξηρών καρπών και δευτερεύουσες, μεταξύ άλλων, και το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και υποδημάτων και εκτυπωτικών

μηχανημάτων γραφείου που τροφοδοτούνται με φύλλα χαρτιού, επί της οδού T.K., για τη φορολογική περίοδο 01.11.2021 – 28.02.2022, βάσει των διατάξεων του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022), δυνάμει της ως άνω αναφερόμενης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Πρώτος λόγος

Εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων συνιστάμενη σε αντίφαση μεταξύ αφενός της περιγραφόμενης παράνομης συναλλακτικής συμπεριφοράς (έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων) και του περιγραφόμενου αποτελέσματος (αποφυγής καταβολής Φ.Π.Α) χωρίς να εξειδικεύεται ποιος είναι ο αληθής ωφελούμενος από αυτήν και αφετέρου πλήρους καταλογισμού Φ.Π.Α. για συναλλαγές που κρίνονται εικονικές. Πλημμελής αιτιολογία αναφορικά με την περιγραφόμενη μορφή απάτης τύπου «Carousel». Ελλιπής και εσφαλμένη αιτιολογία.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένη και παράνομη αιτιολογία ως προς την απόρριψη των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησε η εταιρεία τους κατά το έτος 2022 – Αναδρομική εφαρμογή των οδηγιών ερμηνείας του Ν. 2859/2000, οι οποίες δεν δημοσιεύτηκαν και εκδόθηκαν μετά την ελεγχόμενη περίοδο.

Τρίτος λόγος

Διπλός καταλογισμός του Φ.Π.Α. και αντίστοιχου προστίμου επί των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στην εταιρεία με την επωνυμία «BEAUTY LINE FOOD».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί **αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται **αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου **αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)**.

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

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.Τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (ΦΕΚ Α΄ 248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθεμένης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», ενώ **στην παρ. 1 του άρθρου 2** ορίζεται ότι : «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 β) ... γ) ...».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής..».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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, στο άρθρο 13 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)..... 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος – μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε

άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

Επειδή, με το άρθρο 16 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.»

Επειδή, με το άρθρο 28 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 άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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 "υποκείμενου 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) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

Επειδή, με την Ε. 2019/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε.. «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912:«.....Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ. α. Γενικά. Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β. β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011. Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα: Παράγραφος 1. Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών. Περίπτωση α. Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του). Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους: Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή

και από τον αποκτώντα. Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. **Περίπτωση β. Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του). Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:** i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών. **Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:**

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

.....
Παράγραφος 3. Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: **Στην κατηγορία 1** τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή **δελτίο παράδοσης CMR**, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών. **Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:** i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, iii) **απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με την **Ο. 3024/24.3.2023** διευκρινίσθηκε ότι: «...**1.Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.** Ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου: **Έλεγχος υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α.** Πέραν της φορολογικής περιόδου που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται εάν έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. από το προηγούμενο φορολογικό έτος, που αφορά το αίτημα επιστροφής φόρου και μέχρι την ημερομηνία έναρξης των ελεγκτικών επαληθεύσεων. {...} **Έλεγχος ύπαρξης φορολογικών παραβάσεων και επιβαρυντικών στοιχείων.** Κατά τη διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. λαμβάνονται υπόψη τυχόν υφιστάμενα επιβαρυντικά στοιχεία ή/και φορολογικές παραβάσεις που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι της με αριθ. ΠΟΛ.1103/2017 Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ ή διαπιστώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου της φορολογικής περιόδου που αφορά η επιστροφή φόρου. Στη συνέχεια, εφόσον από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις προκύπτει αποκρουσικά φορολογητέα ύλη για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, αυτή λαμβάνεται υπόψη και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που τα υφιστάμενα επιβαρυντικά στοιχεία ή οι φορολογικές παραβάσεις, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι της ως άνω απόφασης, αφορούν περίοδο διαφορετική (προγενέστερη ή μεταγενέστερη) από αυτή για την οποία έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη για την ολοκλήρωση του εν λόγω ελέγχου (σχετ. παρ 5.1 & 5.2. του με αριθμ. πρωτ. Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ2019 έγγραφο οδηγιών της ΔΕΛ). {...} **2. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.** Ο έλεγχος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. εξετάζει αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά. Ενδεικτικά, για τις συνηθέστερες περιπτώσεις σημειώνονται τα κάτωθι: Έλεγχος απαλλασσόμενων πράξεων από τον Φ.Π.Α.. Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.

- της ενδοκοινοτικής παράδοσης και
- της εξαγωγής, ελέγχονται οι πέντε (5) μεγαλύτερες απαλλασσόμενες πράξεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα, ελέγχονται κατά την κρίση της ελεγκτικής Υπηρεσίας, δύο (2) απαλλασσόμενες πράξεις της ελεγχόμενης περιόδου. Περαιτέρω, εφόσον κρίνεται απαραίτητο, δύναται να διερευνηθούν και επιπλέον απαλλασσόμενες πράξεις. Ανάλογα με την ελεγχόμενη συναλλαγή διενεργούνται κατά περίπτωση και οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Απαλλαγή Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών. Για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κ-Μ από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, σε υποκείμενο στον φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο Κ-Μ (σχετ. η με αριθ. ΠΟΛ.1201/1999 εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών και η με αριθ. Ε.2019/2022 εγκύκλιος ΑΑΔΕ), από τον έλεγχο αναζητούνται και ελέγχονται τα κάτωθι:

- αν τόσο ο ελεγχόμενος (πωλητής) όσο και ο αγοραστής είναι υποκείμενοι στον φόρο.
- το παραστατικό πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Στο ανωτέρω παραστατικό αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή.
- επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή και ότι αυτός εμφανίζεται ως έγκυρος στο σύστημα VIES.
- αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ.

- τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία να αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος.
- εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.

Περαιτέρω ο έλεγχος δύναται να αναζητεί, κατά περίπτωση, οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Αναφορικά με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο από 1/1/2020 και μετά, από τα αναφερόμενα στην Ε.2019/2022 επισημαίνονται τα κάτωθι:

- **Προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των εκροών.** Βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022), τυπικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. είναι α) ο αποκτών να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και β) η ορθή συμπλήρωση και υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

i) **Αποδεικτικά στοιχεία για τη φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ.** Βάσει των ίδιων ως άνω διατάξεων, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης επήλθε από 1/1/2020 και μετά, καθιερώνονται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τη μεταφορά αγαθών και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα. Στην κατηγορία 1 περιλαμβάνονται 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 περιλαμβάνονται τα κάτωθι έγγραφα: 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 και απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο Κ-Μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω Κ-Μ.** Σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών διακρίνονται οι κάτωθι περιπτώσεις: **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, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε: (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, 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: 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 προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως τη δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης 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.

i) 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. Περαιτέρω, σημειώνονται τα εξής:

- Καταρχήν 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).
- Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς και ως εκ τούτου αναζητούνται τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999.
- 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 Φ.Π.Α., όπως ισχύει. Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον Φ.Π.Α. στο Κ-Μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. 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 (ελεγχόμενο). Η εγκύκλιος ΠΟΛ.1201/1999 συνεχίζει να είναι σε ισχύ με την επισήμανση ότι η υποπερίπτωση γα) της περίπτωση γ' του άρθρου 4 έπαψε να ισχύει από 22/2/22 (σχετ. Ε.2019/2022).

Έλεγχος απαλλαγής Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικής παράδοσης αποθεμάτων που τίθενται στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) (από 1/1/2020). Στην περίπτωση που από 1/1/2020 ο ελεγχόμενος κάνει χρήση του άρθρου 7α του Κώδικα Φ.Π.Α. στα πλαίσια ενδοκοινοτικής παράδοσης αποθεμάτων, για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των παραδόσεων αποθεμάτων που τίθενται στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) που ενεργούνται από υποκείμενο στον Φ.Π.Α. πωλητή-προμηθευτή σε αγοραστή-πελάτη εγκατεστημένο σε άλλο Κ-Μ της Ε.Ε., από τον έλεγχο αναζητούνται και ελέγχονται: α) αν τόσο ο ελεγχόμενος (προμηθευτής) όσο και ο συγκεκριμένος πελάτης, είναι υποκείμενοι στον φόρο, β) ο ελεγχόμενος (προμηθευτής) να μην έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο Κ-Μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά (εμπορεύματα), γ) αν ο συγκεκριμένος πελάτης στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο Κ-Μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά

και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ αυτός, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό αυτού και την επικοινωνία μαζί του (όπως π.χ. όνομα/επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, e-mail, τηλέφωνα κ.λπ.), είναι γνωστά στον ελεγχόμενο (προμηθευτή των αγαθών) κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δ) τα αγαθά να μεταφέρονται από το ένα Κ-Μ στο άλλο Κ-Μ, προκειμένου να παραδοθούν σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξής τους στον συγκεκριμένο πελάτη, ε) τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ, στ) αν ο συγκεκριμένος πελάτης δικαιούται βάσει ισχύουσας συμφωνίας με τον ελεγχόμενο (προμηθευτή) να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξής τους στο άλλο Κ-Μ, ζ) οι δαπάνες αποθήκευσης των αγαθών στο Κ-Μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται και τα συσχετιζόμενα έγγραφα, η) τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία να αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος. Επίσης ελέγχεται αν ο ελεγχόμενος (προμηθευτής) που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά:

i. καταγράφει τη μεταφορά τους σε ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ii) περιλαμβάνει σε ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περ. α) της παρ. 5 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α., τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει αποκτήσει ο συγκεκριμένος πελάτης στο Κ-Μ στο οποίο αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, χωρίς να αναγράφει την αξία των αγαθών που μεταφέρονται. Σχετικά με τα παραπάνω έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ενότητα Α της Ε.2019/2022. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα αγαθά, μέσα στο χρονικό διάστημα των 12 μηνών από την άφιξή τους, δεν έχουν παραδοθεί στον συγκεκριμένο πελάτη για τον οποίο αυτά προορίζονται, ούτε σε άλλον υποκείμενο στον φόρο από τον οποίο αυτός έχει αντικατασταθεί, θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, από την επόμενη ημέρα της λήξεως της χρονικής περιόδου των 12 μηνών (σχετ. παρ. 5α του άρθρου 7α του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συμπληρωματικά με τα παραπάνω και προκειμένου να αποδεικνύεται σε κάθε περίπτωση η πραγματοποίηση της συναλλαγής, δύνανται να διενεργούνται κατά περίπτωση και οι κάτωθι πρόσθετες επαληθεύσεις: **α. Έλεγχος λήψης και διαχείρισης/ διεκπεραίωσης της παραγγελίας.** Από τον έλεγχο ερευνάται η ύπαρξη παραγγελίας για τα ελεγχόμενα (τιμολογημένα) αγαθά ή/και υπηρεσίες, ο χρόνος λήψης αυτής, αλλά και τυχόν λοιπά στοιχεία της παραγγελίας αναφορικά με τη συμφωνηθείσα τιμή πώλησης ή/και υπηρεσίας και εφόσον η συναλλαγή αφορά αγαθά, ο τρόπος και το κόστος της μεταφοράς αυτών. Στις περισσότερες περιπτώσεις, κατά τη συνήθη εμπορική πρακτική, η παραγγελία των προϊόντων ή/και υπηρεσιών υποβάλλεται είτε απευθείας από τον πελάτη τηλεφωνικά ή μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ή μέσω διαδικτύου με τη συμπλήρωση και αποστολή ειδικής Φόρμας Παραγγελίας που υπάρχει στο ηλεκτρονικό κατάστημα του προμηθευτή είτε μέσω αντιπροσώπου του. Ο πελάτης πριν από την υποβολή της παραγγελίας λαμβάνει γνώση των χαρακτηριστικών των προϊόντων ή/και των υπηρεσιών που επιθυμεί να αποκτήσει, των όρων που αφορούν στην πώληση, τη συνολική τιμή, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., των προϊόντων ή/και υπηρεσιών της παραγγελίας/ προσφοράς και κάθε άλλης σχετικής δαπάνης και πρόσθετων επιβαρύνσεων αποστολής, παράδοσης ή ταχυδρομείου. Η αποστολή της παραγγελίας προς τον προμηθευτή των προϊόντων ή/και υπηρεσιών προηγείται της αγοράς των παραγγελόμενων αγαθών/υπηρεσιών και της δήλωσης αποδοχής όλων των σχετικών χρεώσεων που περιγράφονται σε αυτήν. Στο πλαίσιο

των καλώς εννοούμενων συναλλακτικών συνηθειών, οι συμβαλλόμενοι τηρούν φάκελο (φυσικό ή ηλεκτρονικό) για κάθε προμηθευτή/πελάτη και χωριστά για κάθε παραγγελία προϊόντων ή/και υπηρεσιών. Επισημαίνεται ότι τυχόν μη προσκόμιση στον έλεγχο του σχετικού φακέλου με την παραγγελία των ελεγχόμενων προϊόντων ή/και υπηρεσιών δεν αποτελεί κατ' αρχήν λόγο απόρριψης της οικείας συναλλαγής, αλλά ένδειξη για περαιτέρω διερεύνηση αυτής. **β. Έλεγχος των εγγράφων και λοιπών στοιχείων για τη μεταφορά των αγαθών.** Όταν η συναλλαγή αφορά αγαθά, από τον έλεγχο δύνανται να ελέγχονται κατά περίπτωση και:

- ο χρονισμός (π.χ. η παρέλευση λογικού χρόνου για τη μεταφορά από τους διαμεταφορείς/τις αποθήκες στον τελικό προορισμό) και το είδος των μεταφορικών εγγράφων (π.χ. CMR, AirWaybill κ.λπ.),
- η ικανότητα του οχήματος να μεταφέρει το είδος και την ποσότητα των αγαθών (είδος, βάρος και όγκος),
- οι πληρωμές που σχετίζονται με τη μεταφορά,
- το ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, καθώς και
- οι τυχόν δαπάνες διαχείρισης των αγαθών κατά την αποθήκευση και τη διαμετακόμιση (logistics) και τα συσχετιζόμενα έγγραφα.

γ. 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 διερευνούνται 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (Δ.Ε.Ε.), «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C- 409/04, C-184/05, (C-84/09). Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24). Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν

λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος. Κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών – μελών, όταν αυτό απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αρ. 904/2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Επειδή, οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α'). Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, με την Ε. 2174/2020 με θέμα: «Κοινοποίηση Α.1178/20.07.2020 απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 3454/Β/19.08.2020) -Τροποποίηση της ΠΟΛ.1006/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε περί θέσπισης διαδικασίας θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος

Μέλος της Ε.Ε (τελωνειακό καθεστώς 42)» ορίζεται ότι: «... Συνοπτικά, οι αλλαγές που επέρχονται στο υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο είναι οι ακόλουθες: (1) Θεσπίζεται διαδικασία για τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με εφαρμογή του τελωνειακού καθεστώτος 42 για εισαγωγείς εγκατεστημένους εκτός Ε.Ε υπό την προϋπόθεση ορισμού έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου για τελωνειακούς σκοπούς και ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου για σκοπούς ΦΠΑ.....».

Επειδή, από την από έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. για την προσφεύγουσα προκύπτει ότι: α) Διέθετε κύρια επαγγελματική εγκατάσταση, από ενάρξεως (.....) έως την, επί της οδού στη και από την έως την ημερομηνία διακοπής, στις, στην, στη Σύμφωνα με το καταστατικό σύστασής της και τις τροποποιήσεις αυτού όπως αναρτήθηκαν στο ΓΕ.Μ.Η., ο νόμιμος εκπρόσωπος της έως την ημερομηνία διακοπής της (.....) ήταν ο μοναδικός εταίρος-διαχειριστής της «.....», με ΑΦΜ Το ίδιο πρόσωπο ήταν και εκκαθαριστής της από-..... (ημερομηνία διακοπής), β) Στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.11.2021 έως 31.12.2021 η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε μία (1) πώληση (ενδοκοινοτική παράδοση) προς τη νομική οντότητα με την επωνυμία «.....» και εξέδωσε το υπ' αριθμό τιμολόγιο (invoice), καθαρής αξίας 48.587,46€, το οποίο καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία), στη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.12.2021-31.12.2021 και στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων μηνός Δεκεμβρίου του οικείου έτους, γ) Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκε ότι, για η εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποιήθηκε στην ως άνω επιχείρηση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και δ) Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η ελεγχόμενη, για την ως άνω συναλλαγή, δεν προκύπτει η ύπαρξη πληρωμής από τον ενδοκοινοτικό πελάτη της και επιπλέον δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, έγγραφα μεταφοράς από τα οποία να αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των πωληθέντων εμπορευμάτων της, στον τόπο παράδοσης (.....), σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2019/22.02.2022 της Α.Α.Δ.Ε. για την εναρμόνιση με τον κανονισμό της Ε.Ε. 2018/1912 με έναρξη ισχύος από 01.01.2020 και τις οδηγίες της Ο. 3024/24.3.2023 της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: α) Εσφαλμένα κρίθηκε, από τη φορολογική αρχή ότι, κατά το φορολογικό έτος 2022, εμπλέκεται σε μηχανισμό απάτης τύπου «carousel» ήτοι, εταιριών που χαρακτηρίζονται ως «απομονωτής» ή «μεσολαβητής», ανάλογα με τη συμμετοχή του στο κύκλωμα και την πολυπλοκότητα της απάτης, οι οποίες καταχωρούν στα λογιστικά τους αρχεία (βιβλία) αγορές με τιμολόγια που εκδίδονται από πρόσωπα με χαρακτηριστικά “buffer” ή και «εξαφανισμένου εμπόρου» και χρησιμοποιούν πίστωση του αναλογούντος φόρου, με ενδοκοινοτικές παραδόσεις, για την αποφυγή πληρωμής αυτού, προκειμένου να ζητήσει ο «μεσολαβητής» την επιστροφή του Φ.Π.Α. που χρεώνεται με τις αγορές του,

καθότι είχε συναλλαγές (αγορές και πωλήσεις) με τις εταιρείες «.....», με Α.Φ.Μ. και «.....», με Α.Φ.Μ., για τις οποίες κρίθηκε ότι, εξέδωσαν και έλαβαν εικονικά παραστατικά, β) Εσφαλμένα κρίθηκαν μη νόμιμες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε η εταιρεία τους κατά το έτος 2022, γ) Μη νόμιμα εφαρμόζονται αναδρομικά οι οδηγίες της Ο. 3024/24.3.2023 της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών οι οποίες εκδόθηκαν μετά την ελεγχόμενη περίοδο και δεν δημοσιεύτηκαν και δ) Διενεργήθηκε διπλός καταλογισμός του Φ.Π.Α. και του αντίστοιχου προστίμου επί των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της στην εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 1.11.2021-31.12.2021, καθότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά και αποστολή των αγαθών-εμπορευμάτων της, στον τόπο παράδοσης (.....) της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....», για τη συναλλαγή (ενδοκοινοτική παράδοση) για την οποία εξέδωσε το υπ' αριθμό τιμολόγιο (invoice), καθαρής αξίας 48.587,46€.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αναφέρει κανένα στοιχείο, για την προαναφερόμενη ενδοκοινοτική της παράδοση στη Βουλγαρία, σε πελάτη της με την επωνυμία «.....», κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο 1.11.2021-31.12.2021, με το Τιμολόγιο (invoice) Νο, καθαρής αξίας 48.587,46€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιπελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα, το χονδρικό εμπόριο ξηρών καρπών και δευτερεύουσες, μεταξύ άλλων, το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και υποδημάτων και εκτυπωτικών μηχανημάτων γραφείου που τροφοδοτούνται με φύλλα χαρτιού και διεύθυνση επί της οδού, Τ.Κ., ήτοι την επικύρωση της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.11.2021-31.12.2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.11.2021-31.12.2021.

Φορολογική περίοδος 01/11/2021-31/12/2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	48.587,46	48.587,46	48.587,46
Αξία φορολογητέων εισροών	1.385,32	1.385,32	1.385,32	0,00
Φόρος εκροών		11.660,99	11.660,99	11.660,99
Υπόλοιπο φόρου εισροών	332,47	332,47	332,47	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	332,47			(332,47)
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.328,52	11.328,52	11.328,52
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.		5.664,26	5.664,26	5.664,26
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.992,78	16.992,78	16.992,78
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	332,47			(332,47)

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

