



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05.06.2024

Αριθμός απόφασης: 1514

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης**02.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **με ΑΦΜ**, κατά: α) της με αριθμό/**17.01.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 – 31.12.2018** και β) της με αριθμό/**17.01.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**02.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ανώνυμης 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 λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό**17.01.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 – 31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 47.987,95€ βάσει δήλωσης σε 34.392,93€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά 13.595,02€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 104.577,23€ προς την Ιταλική επιχείρηση «.....

-Με τη με αριθμό/**17.01.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019–31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 15.490,47€ βάσει δήλωσης σε 1.895,45€ βάσει ελέγχου, λόγω μη αναγνώρισης του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 13.595,02€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 17.01.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αρ./**04.12.2023** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΜΠ (ΑΡ.ΦΑΚ;/ΑΠ) έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Για όλες τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις του υπό κρίση διαστήματος ελέγχου, κατείχε τα απαραίτητα δικαιολογητικά, που αποδεικνύουν ότι τα αγαθά στις ποσότητες που αναφέρονται στα σχετικά παραστατικά (τιμολόγιο, CMR, δήλωση VIES, κλπ.) εγκατέλειψαν το έδαφος της Ελλάδας. Με ευθύνη του αγοραστή τα πωλούμενα είδη μεταφέρονταν στην Ιταλία

Για όλες τις επίμαχες συναλλαγές υπάρχουν οι θαλάσσιες φορτωτικές (COMBINED TRANSPORT BILL OF LADING) της εταιρείας που αναφέρουν ότι το μεταφορικό μέσο που μετέφερε τα αγαθά κάθε φορά στην Ιταλία, φορτωνόταν στο πλοίο για Ιταλία.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή α) έγγραφο της ναυτιλιακής εταιρείας «..... με αναλυτικά στοιχεία, όπως αριθμός φορτωτικής, ημερομηνία, επωνυμία μεταφορέα, αριθμός οχήματος και βάρος αγαθών για την κάθε θαλάσσια φορτωτική και β) έγγραφο της μεταφορικής εταιρείας «.....

Στα αναλυτικά στοιχεία φορτωτικών, στην- ένδειξη «M/S Weight» αναγράφονται οι ακριβείς και πραγματικές ποσότητες της κάθε αποστολής (Σημείωση συσχέτισης με αριθμό «5»).

Είναι προφανές ότι ο εκδότης της θαλάσσιας φορτωτικής (COMBINED TRANSPORT BILL OF LADING), δεν έδινε πάντα ιδιαίτερη σημασία στην ορθή συμπλήρωση των στοιχείων της θαλάσσιας φορτωτικής και την συμπλήρωνε με στοιχεία πρόχειρα, ενίοτε αντιφατικά και αντικρουόμενα σε σχέση με τα πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, στο άρθρο 64 του 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 «.....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 Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»,

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

στο άρθρο 5 παρ 1, 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.».

στο άρθρο 13 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.

στο άρθρο 16 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...».

στο άρθρο 28 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...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ)... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...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..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

Επειδή, στην 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» επισημαίνεται ότι: «...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:

.....γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος.

Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει α κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος. - **Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών**

ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων. - Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Υ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Τ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που

έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

Επειδή, σύμφωνα με 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 τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...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, προκύπτει ότι 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 δηλώσεών 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, εν προκειμένω από την από01.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υπροκύπτει ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο υδατοκαλλιέργειας εκτρεφόμενων ψαριών θαλάσσης με έδρα στη περιοχή, τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 διενήργησε πωλήσεις ψαριών ποσού 205.648,59€ προς την Ιταλική επιχείρηση «..... και εξέδωσε τιμολόγια, τα οποία καταχωρήθηκαν στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και στα λογιστικά βιβλία της, χωρίς χρέωση ΦΠΑ ως κάτωθι.

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΟ	ΠΡΟΪΟΝ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ/ ΕΙΔΟΣ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ- CMR/ΚΙΛΑ	Bill Of Lading /ΚΙΛΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
13	24/8/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	3-307,40	3,50	11.575,90	17.679,79	4.957,10	2.142,86	2.814,24	3,57	10.037,15
	24/8/2018		ΛΑΥΡΑΚΙ	1.649,70	3,70	6.103,89						
19	14/9/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	3.421,60	4,00	13.686,40	20.266,40	5,066,60	1.714,29	3.352,31	4,00	13.409,24
	14/9/2018		ΛΑΥΡΑΚΙ	1.645,00	4,00	6.580,00						
24	2/10/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	3,066,60	4,00	12.266,40	21.426,80	5.356,70	2.000,00	3.356,70	4,00	13.426,80

	2/10/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	2.290,10	4,00	9.160,40						
25	5/10/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	2.213,70	4,00	8.854,80	20.794,40	5.198,60	2.500,00	2.698,60	4,00	10.794,40
	5/10/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	2.984,90	4,00	11.939,60						
27	12/10/2018	*****	ΤΣΙΠΟΥΡΑ	3.124,30	4,00	12.497,20	21.300,40	5.325,10	1.500,03	3.825,07	4,00	15.300,28
	12/10/2018		ΛΑΥΡΑΚΙ	2.200,80	4,00	8.803,20						
28	16/10/2018	*****	ΤΣΙΠΟΥΡΑ	2.373,50	4,00	9.494,00	15.848,40	3.962,10	2.500,00	1.462,10	4,00	5.848,40
	16/10/2018		ΛΑΥΡΑΚΙ	1.588,60	4,00	6.354,40						
34	6/11/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	1.438,20	4,00	5.752,80	16.514,40	4.128,60	2.000,00	2.128,60	4,00	8.514,40
	6/11/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	2.690,40	4,00	10.761,60						
40	27/11/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	1.735,90	4,00	6.943,60	17.599,20	4.399,80	4.000,00	399,80	4,00	1.599,20
	27/11/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	2.663,90	4,00	10.655,60						
41	30/11/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	1.912,40	4,00	7.649,60	19.022,00	4.755,50	2.142,86	2.612,64	4,00	10.450,56
	30/11/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	2.843,10	4,00	11.372,40						
43	7/12/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	2.265,00	4,00	9.060,00	23.108,40	5.777,10	2.500,00	3.277,10	4,00	13.108,40
	7/12/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	3.512,10	4,00	14.048,40						
44	11/12/2018	*****	ΛΑΥΡΑΚΙ	916,50	4,00	3.666,00	12.088,40	3.022,10	2.500,00	522,10	4,00	2.088,40
	11/12/2018		ΤΣΙΠΟΥΡΑ	2.105,60	4,00	8.422,40						
					ΣΥΝΟΛΟ		205.648,59	51.949,30	25.500,04	26.449,26		104.577,23

Η μεταφορά των ψαριών από την Ελλάδα προς την Ιταλία γινόταν από το λιμάνι της Ηγουμενίτσας στο Μπρίντζι από την ιταλική ναυτιλιακή εταιρία, με αριθμό trailer αντίστοιχα για κάθε συναλλαγή.

Τα εμπορεύματα παραδίδονταν από τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας στη Βουλγαρική μεταφορική εταιρία με την επωνυμία η οποία εξέδωσε τα σχετικά CMR. Όλα τα CMR ήταν υπογεγραμμένα και σφραγισμένα από τον παραλήπτη των αγαθών.

Ωστόσο από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το βάρος(σε κιλά) των ψαριών που αναγραφόταν στα ως άνω Τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα και στα CMR διέφεραν ως προς το βάρος που αναγραφόταν στην αντίστοιχη θαλάσσια φορτωτική (Bill of Lading) που εξέδωσε η εταιρία (όπως αποτυπώνονται στον ανωτέρω πίνακα)

Επειδή, με τη φορτωτική ο πλοιοκτήτης ή ο πλοίαρχος επιβεβαιώνουν ότι έχουν παραλάβει το συγκεκριμένο φορτίο για να το μεταφέρουν με το συγκεκριμένο πλοίο. Οπότε όταν ο φορτωτής λαμβάνει μια φορτωτική (B/L) από τη ναυτιλιακή εταιρεία ή το πράκτορά της σημαίνει ότι έχει λάβει μια απόδειξη παραλαβής του φορτίου. Η φορτωτική αποτελεί επίσης κι ένα τίτλο ιδιοκτησίας. Δίνει το δικαίωμα στον κάτοχό της να απαιτήσει την παραλαβή του φορτίου στο λιμάνι προορισμού.

Για την επιπλέον συνολική ποσότητα των 26.449,26 κιλών ψαριών συνολικής καθαρής αξίας 104.577,23€ που αναγραφόταν στα επίμαχα τιμολόγια δεν αποδείχθηκε από τη προσφεύγουσα με ικανά και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (ζυγολόγια, στοιχεία από το Λιμεναρχείο Ηγουμενίτσας

κλπ) η φυσική μεταφορά (των ψαριών) από την Ελλάδα προς την Ιταλική επιχείρηση «..... και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 13% ως πωληθέντα στο εσωτερικό της χώρας επειδή δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ 1201/1999

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε έγγραφο της μεταφορικής εταιρίας «....., στο οποίο αναφέρονται μόνο οι αριθμοί των εκδοθέντων τιμολογίων και βεβαιώνεται η παραλαβή των ψαριών από την έδρα της προσφεύγουσας καθώς και τα αντίγραφα των φορτωτικών που εξέδωσε η ναυτιλιακή εταιρεία «..... όπου στο πεδίο «M/S WEIGHT» στη θέση «5» (Kind of packages) αναγράφεται ο αριθμός των πακέτων και όχι το βάρος (σε κιλά) της μεταφερόμενης ποσότητας ψαριών όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ενώ αντίστοιχα το βάρος αναγράφεται σε διπλανό πεδίο. Πέραν αυτών η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε άλλα αποδεικτικά στοιχεία (ζυγολόγια) από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999 η φυσική μεταφορά της διαφοράς των 26.449,26 κιλών ψαριών (βάσει τιμολογίων συνολικά **51.949,30** κιλά– **βάσει φορτωτικών πλοίου συνολικά 25.500,04** κιλά) από την Ελλάδα στο έδαφος της Ιταλίας (κράτους μέλους ΕΕ), προκειμένου αυτές οι συναλλαγές να λογιστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία- invoice δεν συνοδεύονταν από μεταφορικά και άλλα έγγραφα με το ίδιο βάρος (σε κιλά) που θεωρούνται απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών συνολικής καθαρής αξίας 104.577,23€ εκτός της ελληνικής επικράτειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και την ΠΟΛ. 1201/1999, ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι τα προϊόντα διατέθηκαν στην Ελλάδα, συνιστώντας φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 13%.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ./08.02.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Η με αριθμό/17.01.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΣΑ ΣΕ (€)
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	13.595,02

Η με αριθμό/17.01.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΣΑ ΣΕ (€)
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	13.595,02

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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