



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-07-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1761

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@aaade.gr

Url : www.aaade.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΄ 58/2024) 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 του «.....», με ΑΦΜ, ασκούντα ατομική επιχείρηση

με αντικείμενο εργασιών «Εισαγωγές- Χονδρικό εμπόριο ετοίμων ενδυμάτων», επί της οδού «.....», Τ.Κ., κατά των με αριθμό: α)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2022-31.12.2022 και β)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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 του «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2022-31.12.2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ύψους 5.386,08€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 2.693,04€, ήτοι συνολικό ποσό **8.079,12€**.

Με την υπ' αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ύψους 3.191,64€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 1.595,82€, ήτοι συνολικό ποσό **4.787,46€**.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από Εκθέσεως Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/..... έγγραφο «Αποστολής Φακέλου Υπόθεσης» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), που αφορά την ατομική οντότητα του «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα επί της οδού «.....», Τ.Κ., σύμφωνα με την οποία: α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί απαλλαγής του φόρου εκροών της, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις ποσών, 3.652,00€ και 2.815,00€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.10.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-30.06.2023, αντίστοιχα και β) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσών, 18.790,00€ και 10.483,50€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.10.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-30.06.2023, αντίστοιχα, διότι δεν αποδείχτηκε η απόκτηση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, όπου αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών και επομένως ο προσφεύγων δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περ. β' , γ' , δ' του άρθρου 32 του ως άνω Κώδικα.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, υιοθετήθηκε πλήρως το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς κρίθηκε ότι, η ατομική οντότητα του προσφεύγοντα: α) δεν απαλλάσσεται από το φόρο εκροών, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ποσών, 3.652,00€ και 2.815,00€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.10.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-30.06.2023, αντίστοιχα και β) δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1

περ. β΄, γ΄, δ΄ του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), καθότι για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσών, 18.790,00€ και 10.483,50€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.10.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-30.06.2023, αντίστοιχα, **δεν αποδείχτηκε η απόκτηση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος.**

Η ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον ελεγχόμενο, στις, το με αριθμό /..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. με το οποίο κλήθηκε να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσφεύγων, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, δεν κατέθεσε υπόμνημα αντιρρήσεων σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνέπεια αυτή να παρέλθει άπρακτη.

Ακολουθώντας, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο.

Η ατομική του οντότητα δεν παραβίασε καμία διάταξη του Ν. 2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.) καθώς: α) για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ποσών, 3.652,00€ και 2.815,00€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.10.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-30.06.2023, αντίστοιχα, **αποδεικνύει** τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές της, με την έκδοση των φορολογικών της στοιχείων αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ), **όπως άλλωστε αποδέχεται και ο έλεγχος και β)** για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της ποσών, 18.790,00€ και 10.483.50€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.10.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-30.06.2023, αντίστοιχα, **αποδεικνύει** τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων της από τα στοιχεία που επισυνάπτει στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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, ενδεχόμενες 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 Ν. 4987/2022 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 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 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 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, Σ.τ.Ε. 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 ΙΙ, 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.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

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, με το άρθρο 16 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 τις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, {...} δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,.....».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 35 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,.....ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36..».

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 Α.Φ.Μ. 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.{..}) 5. **Ελεγκτικές διαδικασίες.** Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.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.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς τον παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστο με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων 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» ορίζεται ότι:«.....**Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ.** α. Γενικά. Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ.

CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β. **β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011.** Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα: Παράγραφος 1. Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών. **Περίπτωση α. Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).** Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους: Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. **Περίπτωση β. Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).** Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία: i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών. **Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:**

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος. ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών **Παράγραφος 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, με την Ε. 2079/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε διευκρινίσθηκε ότι: «Σε συνέχεια της εγκυκλίου Ε. 2019/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με γνώμονα αφενός την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του Εκτ. Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 και αφετέρου την επικαιροποίηση παραδείγματος στις αλυσιδωτές συναλλαγές, προκειμένου να συνάδει με τις νέες διατάξεις του ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 4818/2021, παρέχονται οι ακόλουθες πρόσθετες διευκρινίσεις για την εν λόγω εγκύκλιο: 1) Η φράση «στην περίπτωση παράδοσης μέσω μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης αυτού» που αναφέρεται στην παράγραφο β' με τίτλο «Άρθρο 45α του Εκτ. Κανονισμού 282/11» του κεφαλαίου Δ', με τίτλο «Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ», της εγκυκλίου Ε. 2019/2022, και η οποία (φράση) αφορά το πέμπτο από τα στοιχεία της γραπτής δήλωσης του αποκτώντα (αγοραστή) την οποία έχει στην κατοχή του ο πωλητής των αγαθών, στην περίπτωση όπου την ευθύνη της μεταφοράς αναλαμβάνει ο αγοραστής, αντικαθίσταται ως εξής: «στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου» 2)»

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 αποκρυβείσα 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:

i) **Προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των εκρών.** 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. **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, 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 παραγγελλόμενων 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 διερευνώνται από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ τα προφίλ των προμηθευτών του ελεγχόμενου και των προμηθευτών αυτών με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κυρίως ως προς:

- την πλήρωση των δηλωτικών τους υποχρεώσεων Φ.Π.Α.,
- την ενδεχόμενη απενεργοποίηση των Α.Φ.Μ. τους
- την τυχόν αναστολή χρήσης ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών σύμφωνα με την ΠΟΛ.1200/2015 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύει (με την ένδειξη «Κατάσταση Επιχειρήσεων: 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 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, 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 αρ.ός 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, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη 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., 0-286/94, 0-340/95, 0401/95 και 0-47/9β, 0-384/04, 0-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κράτη μέλη 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).

Επειδή, η «αρχή της αναλογικότητας», κατά τη νομολογία του Δ.Ε.Ε., επιτρέπει στα Κράτη Μέλη να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν τα επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος- Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (Δ.Ε.Ε.), «...προκύπτει ότι 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 κράτος μέλος και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικά από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. -C409/04, C-184/05, C-84/09).

Επειδή, κατά πάντα νομολογία «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 42. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007,σ. Ι7897, σκέψη 23 της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09. Euro Tyre Holding, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29). 32. Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρα 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής 33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβίβασης του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή.» (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33).

Επειδή, στις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 αναφέρονται τα ακόλουθα: «(3) Η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή

επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. (4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα. [...] (7) Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, 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 σχετίζεται με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος...»

Επειδή, κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών μελών, όταν αυτά απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αριθμός 904/2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Επειδή, στο εθνικό νομοθετικό πλαίσιο δεν υφίσταται διάταξη που να αρνείται τη χορήγηση της απαλλαγής λόγω μη τήρησης τυπικών απαιτήσεων, τέτοια που να αντίκειται στην ερμηνεία του κανονιστικού περιεχομένου των επίμαχων διατάξεων του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, από τη θεωρηθείσα, στις, έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της φορολογικής αρχής (σελίδες 6 και 7) προκύπτει ότι: «Επίσης, μας προσκομίστηκαν και οι παρακάτω ενδοκοινοτικές παραδόσεις του πίνακα 1. Στις πρώτες στήλες αναγράφουμε τα δεδομένα των τιμολογίων (ημερομηνία, όνομα πελάτη, χώρα, αριθμό, ΑΦΜ, αξία) και στην τελευταία στήλη αναγράφουμε το δικαιολογητικό μεταφοράς, όπου αυτό υπήρχε.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.10.2022-31.12.2022

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΧΩΡΑ	No Τιμ.	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ
1						971,00	.....
2						450,00	.....
3						325,00	.....
4						96,00	.....
5						800,00	.....
6						468,00	.....
7						250,00	.....
8						180,00	.....
9						112,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ				3.652,00	

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2023-30.06.2023

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΧΩΡΑ	No Τιμ.	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ
1						186,00	.....
2						350,00	.....
3						1.257,50	.....
4						75,00	.....
5						92,50	.....
6						138,00	.....
7						141,00	.....
8						150,00	.....
9						180,00	.....
10						48,00	.....
11						197,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ				2.815,00	

- Τα ανωτέρω παραστατικά απεικονίζουν συναλλαγές που αφορούν πώληση ρούχων (μπλούζες, γιλέκα, παντελόνια, μπουφάν, πουκάμισα, φορέματα, σετ) από την ελεγχόμενη σε πελάτες της στην και στην
- Τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δήλωσε στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών τις ανωτέρω παραδόσεις.
- Σε όλες τις περιπτώσεις των τιμολογίων του πίνακα 1, με εξαίρεση τα υπ' αριθμ. α/α 1 & 6 (2022) και α/α 3 (2023) δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό μεταφοράς, φορτωτική, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών CMR, πληρωμή μεταφορικών, συμβάσεις κ.λ.π.
- Το τιμολόγιο υπ' αριθμ. α/α 1 (2022) του ανωτέρω πίνακα 1, έχει συνημμένο συνοδευτικό μεταφοράς έντυπο με τίτλο «Bill of Landing». Η ημερομηνία εντύπου είναι μια ημέρα μετά την τιμολόγηση των εμπορευμάτων (.....), αποστολέας αναγράφεται ο ελεγχόμενος, παραλήπτης ο πελάτης του και μεταφορέας η εταιρεία «.....». Επίσης, σαν τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων αναγράφεται το λιμάνι τηςκαι παραλαβής αυτό της
 - Το τιμολόγιο υπ' αριθμ. α/α 6 (2022) του ανωτέρω πίνακα 1, έχει συνημμένο συνοδευτικό μεταφοράς έντυπο με τίτλο «Bill of Landing» No: Η ημερομηνία

εντύπου είναι μια ημέρα μετά την τιμολόγηση των εμπορευμάτων (.....), αποστολέας αναγράφεται ο ελεγχόμενος, παραλήπτης ο πελάτης του και μεταφορέας η εταιρεία «.....». Επίσης, σαν τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων αναγράφεται το λιμάνι της και παραλαβής αυτό της

• Το τιμολόγιο υπ' αριθμ. α/α 3 (2023) του ανωτέρω πίνακα 1, έχει συνημμένο συνοδευτικό μεταφοράς έντυπο με τίτλο «Bill of Landing» No: Η ημερομηνία εντύπου είναι μια ημέρα μετά την τιμολόγηση των εμπορευμάτων (.....), αποστολέας αναγράφεται ο ελεγχόμενος, παραλήπτης ο πελάτης του και μεταφορέας η εταιρεία «.....». Επίσης, σαν τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων αναγράφεται το λιμάνι της και παραλαβής αυτό της Συνεπώς, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε. 2019/2022, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της § 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000, για την απαλλαγή του φόρου εκροών, για όλες τις ανωτέρω συναλλαγές. Η εγκύκλιος Ε. 2019/2022, για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, καθιερώνει δυο τεκμήρια ως προς την διενέργεια μεταφοράς των αγαθών. Στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν έχουμε κανένα τεκμήριο μεταφοράς, πλην τριών περιπτώσεων που έχουμε ένα».

Επειδή, στο άρθρο 65 του 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, ο προσφεύγων υποστηρίζει γενικά και ατεκμηρίωτα ότι: «Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθ' έκαστο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ», αφορούν εμπορεύματα τα οποία αγοράζονται από εμπόρους της γειτονικής χώρας της, σε μικρές ποσότητες ρούχων, εξ ου και τα μικρά έως αμελητέα ποσά των τιμολογίων για ενδοκοινοτικές συναλλαγές, κατά βάση κάτω των 500,00€ έκαστο, οι οποίοι (έμποροι) προσέρχονται κατά κανόνα οδικώς, με Ε.Ι.Χ. μεταφορικό μέσο, όπου δεν απαιτείται η έκδοση CMR. Ομοίως και για τις συναλλαγές με την Αντιθέτως, εμπορεύματα που παραδόθηκαν στην και μεταφέρθηκαν οδικώς με μεταφορική εταιρεία, εκδόθηκαν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά μεταφοράς, όπως στα υπ' αριθμ. 1 και 6 του έτους 2022 και το υπ' αριθμ. 3 του έτους 2023».

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλόγισε φόρο εκροών ποσών, 876,48€ και 675,60€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.10.2022-31.12.2022 και 1.1.2023-30.6.2023, καθότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά και αποστολή των αγαθών-εμπορευμάτων του, καθαρής αξίας 3.652,00€ και 2.815,00€, αντίστοιχα, στους τόπους παράδοσης (..... και), κατά περίπτωση, κατά παρέκκλιση των προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), για την απαλλαγή του φόρου εκροών επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως διευκρινίσθηκε με την περίπτωση Δ' της εγκυκλίου Ε. 2019/2022 και την Ο. 3024/24.03.2023.

Επειδή, το σύνολο των προσκομιζόμενων στοιχείων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεταξύ δύο κρατών-μελών, καθαρής αξίας 3.652,00€ και 2.815,00€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.10.2022-31.12.2022 και 1.1.2023-30.6.2023, αντίστοιχα, ήταν στην διάθεση του ελέγχου, έχει αξιολογηθεί και έχει κριθεί, χωρίς ο προσφεύγων να προσκομίζει νέα στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου.

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 εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποστολές-παραδόσεις αγαθών σε κράτη-μέλη (..... και), απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.....».

Επειδή, με την περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 {...} γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 18 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο 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».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1282/23.12.1992 με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282 /23.12.1992», μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών.[...] Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους - μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.[...] Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του

φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής.....».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον φόρο των εισροών, για τα αγαθά που αποκτήθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης. Το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο προσώπου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές. Από τη νομολογία προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης». Αντίθετα, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης. Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται στα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας. «Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποκτήσεις αυτές από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του. 45. Υπό τις συνθήκες αυτές, από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται να μην αναγνωριστεί στην Idexx το κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται για τις επίμαχες στην κύρια δίκη ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και να προβληθεί ως αιτιολογία της άρνησης αυτής η μη τήρηση από την εταιρία αυτή των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας.» (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψεις 43 και 45). Επίσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η απάτη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (Υπόθεση C-183/14, σκέψη 62).

Επειδή, από τη θεωρηθείσα, στις, έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της φορολογικής αρχής (σελίδες 7 έως 10) προκύπτει ότι: «...Επιπλέον, προσκομίστηκαν και οι παρακάτω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του πίνακα 2. Στις στήλες του πίνακα αυτού, εκτός από τα στοιχεία των παραστατικών (ημερομηνία, προμηθευτής, χώρα, αριθμός, Α.Φ.Μ., αξία) παραθέτουμε και μια στήλη με το όνομα της μεταφορικής εταιρείας, όπως αυτό προκύπτει από το δικαιολογητικό μεταφοράς (CMR), καθώς και τον αριθμό της τραπεζικής εξόφλησης, όπως αυτός προκύπτει από σχετικό δικαιολογητικό.

Πίνακας 2: ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ**Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.10.2022-31.12.2022**

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΧΩΡΑ	INVOICE	ΑΦΜ	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ	ΑΞΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ INVOICE
1							1.290,00	.....
2							8.800,00	.....
3							8.700,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ					18.790,00	

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2023-30.06.2023

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΧΩΡΑ	INVOICE	ΑΦΜ	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ	ΑΞΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ INVOICE
1							8.095,00	.....
2							2.388,50	.....
		ΣΥΝΟΛΟ					10.483,50	

- Το τιμολόγιο υπ' αριθμ. α/α 1 (2022) του ανωτέρω πίνακα 2, απεικονίζει συναλλαγή που αφορά αγορά ρούχων (μπλούζες) από την προμηθεύτρια εταιρεία στην με παραλήπτη την ελεγχόμενη οντότητα στην Ελλάδα. Έχει συνημμένο χειρόγραφο CMR το οποίο **δεν αναγράφει κανένα στοιχείο του τιμολογίου** (αριθμό, στοιχεία προμηθευτή - πελάτη). Αποστολέας αναγράφεται η εταιρεία «.....», παραλήπτης «.....» διάφοροι εισαγωγείς. Σαν τόπος αποστολής αναφέρεται η στις και τόπος παράδοσης η Μεταφορέας είναι η εταιρεία «.....» από την και το έντυπο **δεν φέρει υπογραφές αποστολέα και μεταφορέα, παρά μόνο αυτή του παραλήπτη (στο πλαίσιο 24 του εντύπου) χωρίς σφραγίδα ή αναγραφή ονόματος του υπογράφοντος**. Επίσης, στο υπό εξέταση μεταφορικό έγγραφο **δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί ακριβώς το είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων, με τα αναγραφόμενα στο αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό**. Στο πρώτο αναφερόμενο, **δεν αναγράφεται περιγραφή ρούχων παρά μόνο είδος συσκευασίας (colli) και μονάδα μέτρησης κιλά, ενώ στο δεύτερο αναφερόμενο, γενική περιγραφή (μπλούζες) και μονάδα μέτρησης κομμάτια**. Συνοψίζοντας, **στο μεταφορικό έγγραφο cmr που προσκομίστηκε δεν υπάρχει κανένα στοιχείο, πέραν της χώρας αποστολής και παραλαβής, που να ταυτοποιεί ότι το συγκεκριμένο έγγραφο αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή**. Τέλος, συνημμένο στο τιμολόγιο είναι και έντυπο τραπεζικού εμβάσματος από τον λογαριασμό του ελεγχόμενου στον λογαριασμό του προμηθευτή σε τράπεζα του εξωτερικού.
- Το τιμολόγιο υπ' αριθμ. α/α 2 (2022) του ανωτέρω πίνακα 2, απεικονίζει συναλλαγή που αφορά αγορά ρούχων (παλτά, γιλέκα, μπλούζες) από την προμηθεύτρια εταιρεία στην με παραλήπτη την ελεγχόμενη οντότητα στην Ελλάδα. Έχει συνημμένο χειρόγραφο cmr το οποίο **δεν αναγράφει κανένα στοιχείο του τιμολογίου** (αριθμό, στοιχεία προμηθευτή - πελάτη). Αποστολέας αναγράφεται η εταιρεία «.....», παραλήπτης «.....» διάφοροι εισαγωγείς. Σαν τόπος αποστολής αναφέρεται η στις και τόπος παράδοσης η Μεταφορέας είναι η εταιρεία «.....» από την και το έντυπο **δεν φέρει υπογραφές αποστολέα και μεταφορέα, παρά μόνο αυτή του παραλήπτη (στο πλαίσιο 24 του εντύπου) χωρίς σφραγίδα ή αναγραφή ονόματος του υπογράφοντος**. Επίσης, στο υπό

εξέταση μεταφορικό έγγραφο δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί ακριβώς το είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων, με τα αναγραφόμενα στο αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό. Στο πρώτο αναφερόμενο, δεν αναγράφεται περιγραφή ρούχων παρά μόνο είδος συσκευασίας (colli) και μονάδα μέτρησης κιλά, ενώ στο δεύτερο αναφερόμενο, γενική περιγραφή (παλτά, γιλέκα, μπλούζες) και μονάδα μέτρησης κομμάτια. Συνοψίζοντας, στο μεταφορικό έγγραφο CMR που προσκομίστηκε δεν υπάρχει κανένα στοιχείο, πέραν της χώρας αποστολής και παραλαβής, που να ταυτοποιεί ότι το συγκεκριμένο έγγραφο αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή. Τέλος, συνημμένο στο τιμολόγιο είναι και έντυπο τραπεζικού εμβάσματος από τον λογαριασμό του ελεγχόμενου στον λογαριασμό του προμηθευτή σε τράπεζα του εξωτερικού.

- Το τιμολόγιο υπ'αριθμ. α/α 3 (2022) απεικονίζει συναλλαγή που αφορά αγορά ρούχων (παντελόνια, κουστούμια, μπλούζες) από την προμηθεύτρια εταιρεία στην με παραλήπτη την ελεγχόμενη οντότητα στην Ελλάδα. Έχει συνημμένο χειρόγραφο CMR το οποίο δεν αναγράφει κανένα στοιχείο του τιμολογίου (αριθμό, στοιχεία προμηθευτή - πελάτη). Αποστολέας αναγράφεται η εταιρεία «.....», παραλήπτης «.....» διάφοροι εισαγωγείς. Σαν τόπος αποστολής αναφέρεται η στις και τόπος παράδοσης η Μεταφορέας είναι η εταιρεία «.....» από την και το έντυπο δεν φέρει υπογραφές αποστολέα και μεταφορέα, παρά μόνο αυτή του παραλήπτη (στο πλαίσιο 24 του εντύπου) χωρίς σφραγίδα ή αναγραφή ονόματος του υπογράφοντος. Επίσης, στο υπό εξέταση μεταφορικό έγγραφο δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί ακριβώς το είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων, με τα αναγραφόμενα στο αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό. Στο πρώτο αναφερόμενο, δεν αναγράφεται περιγραφή ρούχων παρά μόνο είδος συσκευασίας (colli) και μονάδα μέτρησης κιλά, ενώ στο δεύτερο αναφερόμενο, γενική περιγραφή (μπλούζες) και μονάδα μέτρησης κομμάτια. Συνοψίζοντας, στο μεταφορικό έγγραφο CMR που προσκομίστηκε δεν υπάρχει κανένα στοιχείο, πέραν της χώρας αποστολής και παραλαβής, που να ταυτοποιεί ότι το συγκεκριμένο έγγραφο αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή. Τέλος, συνημμένο στο τιμολόγιο είναι και έντυπο τραπεζικού εμβάσματος από τον λογαριασμό του ελεγχόμενου στον λογαριασμό του προμηθευτή σε τράπεζα του εξωτερικού.
- Το τιμολόγιο υπ'αριθμ. α/α 1 (2023) απεικονίζει συναλλαγή που αφορά αγορά ρούχων (κουστούμια, μπλούζες) από την προμηθεύτρια εταιρεία στην με παραλήπτη την ελεγχόμενη οντότητα στην Ελλάδα. Έχει συνημμένο χειρόγραφο CMR το οποίο δεν αναγράφει κανένα στοιχείο του τιμολογίου (αριθμό, στοιχεία προμηθευτή - πελάτη). Αποστολέας αναγράφεται η εταιρεία, παραλήπτης «.....» διάφοροι εισαγωγείς. Σαν τόπος αποστολής αναφέρεται η στις και τόπος παράδοσης η Μεταφορέας είναι η εταιρεία «.....» από την και το έντυπο δεν φέρει υπογραφές αποστολέα και μεταφορέα, παρά μόνο αυτή του παραλήπτη (στο πλαίσιο 24 του εντύπου) χωρίς σφραγίδα ή αναγραφή ονόματος του υπογράφοντος. Επίσης, στο υπό εξέταση μεταφορικό έγγραφο δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί ακριβώς το είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων, με τα αναγραφόμενα στο αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό. Στο πρώτο αναφερόμενο, δεν αναγράφεται περιγραφή ρούχων παρά μόνο είδος συσκευασίας (colli) και μονάδα μέτρησης κιλά, ενώ στο δεύτερο αναφερόμενο, γενική περιγραφή (μπλούζες) και μονάδα μέτρησης κομμάτια. Συνοψίζοντας, στο μεταφορικό έγγραφο CMR που προσκομίστηκε δεν υπάρχει κανένα στοιχείο, πέραν της χώρας αποστολής και παραλαβής, που να ταυτοποιεί ότι το συγκεκριμένο έγγραφο αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή. Τέλος, συνημμένο στο τιμολόγιο είναι και έντυπο τραπεζικού εμβάσματος από τον λογαριασμό του ελεγχόμενου στον λογαριασμό του προμηθευτή σε τράπεζα του εξωτερικού.

- Το τιμολόγιο υπ' αριθμ. α/α 2 (2023) απεικονίζει συναλλαγή που αφορά αγορά ρούχων από την προμηθεύτρια εταιρεία στην με παραλήπτη την ελεγχόμενη οντότητα στην Ελλάδα. Έχει συνημμένο χειρόγραφο cmr το οποίο **δεν αναγράφει κανένα στοιχείο του τιμολογίου** (αριθμό, στοιχεία προμηθευτή - πελάτη). Αποστολέας αναγράφεται η εταιρεία «.....», παραλήπτης «.....I» διάφοροι εισαγωγείς. Σαν τόπος αποστολής αναφέρεται η, στις και τόπος παράδοσης η Μεταφορέας είναι η εταιρεία «.....» από την και το έντυπο **δεν φέρει υπογραφές αποστολέα και μεταφορέα, παρά μόνο αυτή του παραλήπτη (στο πλαίσιο 24 του εντύπου) χωρίς σφραγίδα ή αναγραφή ονόματος του υπογράφοντος**. Επίσης, στο υπό εξέταση μεταφορικό έγγραφο **δεν** μπορεί να ταυτοποιηθεί ακριβώς το είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων, με τα αναγραφόμενα στο αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό. Στο πρώτο αναφερόμενο, **δεν** αναγράφεται περιγραφή ρούχων παρά μόνο είδος συσκευασίας (colli) και μονάδα μέτρησης κιλά, ενώ στο δεύτερο αναφερόμενο, γενική περιγραφή (stock) και μονάδα μέτρησης κομμάτια. **Συνοψίζοντας, στο μεταφορικό έγγραφο CMR που προσκομίστηκε δεν υπάρχει κανένα στοιχείο, πέραν της χώρας αποστολής και παραλαβής, που να ταυτοποιεί ότι το συγκεκριμένο έγγραφο αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή**. Τέλος, συνημμένο στο τιμολόγιο είναι και έντυπο τραπεζικού εμβάσματος από τον λογαριασμό του ελεγχόμενου στον λογαριασμό του προμηθευτή σε τράπεζα του εξωτερικού.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δήλωσε στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών τις ανωτέρω αποκτήσεις.
- Τα εν λόγω τιμολόγια είναι καταχωρημένα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Συνεπώς, σύμφωνα με προαναφερόμενα, **δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της § 1 του άρθρου 11 του Ν. 2859/2000**, για τις συναλλαγές που αναγράφονται στα ανωτέρω παραστατικά, **διότι δεν αποδείχτηκε η απόκτηση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, όπου αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών και η ελεγχόμενη δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο εισροών, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της § 1 περ. β, γ, δ του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)**».

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει γενικά και ατεκμηρίωτα ότι: «.. Υφίστανται οι **ενδοκοινοτικές αποκτήσεις**, στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, που ήδη κατέθεσε στη φορολογική διοίκηση. Αποδεικνύεται η συναλλαγή, ήτοι η απόκτηση των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Ελλάδας από την και οι αναχωρήσεις των εμπορευμάτων από εκεί διότι: α) Εκδόθηκαν τα αντίστοιχα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής των προμηθευτών του από την για τα εμπορεύματα, β) Καταβλήθηκαν από αυτόν με τραπεζικά εμβάσματα τα ποσά των παραπάνω τιμολογίων και γ) Για όλα τα παραπάνω και για τη μεταφορά των αγαθών καθ' έκαστο «**ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ**», υφίσταται μεταφορικό έγγραφο **CMR**. Όλα τα παραπάνω τα προσκομίζω συνημμένα ενώπιόν σας σε ηλεκτρονική μορφή. Ως εκ τούτου αποδεικνύεται η συναλλαγή του με την εταιρεία της, που προμηθεύτηκε τα εμπορεύματα, πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παρ. 1 περ. β' , γ' και δ' του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 και νομίμως εξέπεσε το φόρο για τα παραπάνω παραληφθέντα αγαθά».

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλόγισε **φόρο ύψους, 4.509,60€ και 2.516,04€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.10.2022-31.12.2022 και 1.1.2023-30.6.2023, καθώς δεν αποδείχθηκε η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από το κράτος-μέλος αναχώρησης προς το κράτος-μέλος άφιξης, καθαρής αξίας 18.790,00€ και 10.483,50€, αντίστοιχα, η οποία συνιστά για τον προσφεύγοντα ενδοκοινοτική απόκτηση εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας, κατά παρέκκλιση των προϋποθέσεων που ορίζουν, η παράγραφος 1 του άρθρου 11 και οι**

περιπτώσεις β' , γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), κατά περίπτωση.

Επειδή, το σύνολο των προσκομιζόμενων στοιχείων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποστολές ή μεταφορές αγαθών μεταξύ δύο κρατών -μελών (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις), 18.790,00€ και 10.483,50€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.10.2022-31.12.2022 και 1.1.2023-30.6.2023, αντίστοιχα, ήταν στην διάθεση του ελέγχου, έχει αξιολογηθεί και έχει κριθεί, χωρίς ο προσφεύγων να προσκομίζει νέα στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου.

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 εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/..... (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Εισαγωγές- Χονδρικό εμπόριο ετοίμων ενδυμάτων», επί της οδού «.....», Τ.Κ.,, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2022-31.12.2022 και β)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμόν/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2022-31.12.2022.

Φορολογική περίοδος 01/10/2022-31/12/2022	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	22.168,00	25.820,00	25.820,00	3.652,00
Αξία φορολογητέων εισροών	19.935,21	1.145,21	1.145,21	18.790,00
Φόρος εκροών	5.320,32	6.196,80	6.196,80	876,48
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.320,32	810,72	810,72	4.509,60
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.386,08	5.386,08	5.386,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022.		2.693,04	2.693,04	2.693,04
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.079,12	8.079,12	8.079,12

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

2) Επί της υπ' αριθμόν/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023.

Φορολογική περίοδος 01/01/2023-30/06/2023	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	28.087,50	30.902,50	30.902,50	2.815,00
Αξία φορολογητέων εισροών	14.596,28	4.112,78	4.112,78	10.483,50
Φόρος εκροών	6.735,75	7.411,35	7.411,35	675,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.735,75	4.219,71	4.219,71	2.516,04
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.191,64	3.191,64	3.191,64
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν. 4987/2022.		1.595,82	1.595,82	1.595,82
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.787,46	4.787,46	4.787,46

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

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.

