



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30.9.2024

Αριθμός απόφασης: 2675

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **13.5.2024** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά των υπ' αριθμ. /10.4.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.11.2021-31.12.2021 & 1.1.2022-31.12.2022

του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13.5.2024** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./10.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.11.2021-31.12.2021** προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 4.407,00 €.

Με την υπ' αριθμ./10.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.1.2022-31.12.2022** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 45.821,98 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10.4.2024 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος ΦΠΑ φορολογικών περιόδων **1.11.2021-31.12.2021 & 1.1.2022-31.12.2022** στην προσφεύγουσα εταιρεία, που δραστηριοποιείται κυρίως στο χονδρικό και άλλων ειδών βρώσιμου πάγου, και δευτερευόντως, μεταξύ άλλων, με το και ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση άλλων ειδών διατροφής.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./13.12.2022 εντολής μερικού ελέγχου, κατόπιν των αρ./18.5.2022 &/24.5.2022 αιτημάτων επιστροφής ΦΠΑ ύψους 31.783,95 € & 32.740,53 € φορολογικών περιόδων **1.11.2021-31.12.2021 & 1.1.2022-31.12.2022**, αντίστοιχα. Κατόπιν, στις 24.5.2022 και στις 8.6.2022 υποβλήθηκαν τα με αρ. & αιτήματα ανάκλησης των ως άνω αιτημάτων επιστροφής διότι, όπως αναφέρει στο αίτημά της η προσφεύγουσα, «εκ παραδρομής δηλώθηκε λάθος ποσό επιστροφής και θα υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με το ορθό προς επιστροφή ποσό». Κατόπιν, υποβλήθηκαν οι αρ. τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις ανωτέρω περιόδους με τις οποίες τα «αιτούμενα πιστωτικά ποσά προς επιστροφή» 31.783,65 € και 32.740,53 € μηδενίστηκαν και τα εν λόγω ποσά συμπληρώθηκαν στο κωδικό 502 ως «ποσά για έκπτωση».

Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι εξής διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 09/11/2021 – 31/12/2021

ΚΩΔ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΕΙΣΡΩΩΝ
------------------	-----------------------	--------------------------------	---------------------------

20-01-01-0036 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 13%	Δεν αναγνωρίζεται φόρος ΦΠΑ εισροών ποσού 4.407,00€ που αντιστοιχεί στο πιο κάτω τιμολόγιο αγοράς αγαθών καθαρής αξίας 34.050,00 ευρώ, που υπάγεται σε συντελεστή ΦΠΑ 13% (ηλιέλαιο) καθώς η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε τα απαραίτητα έγγραφα που αποδεικνύουν την φυσική μεταφορά των αγαθών, όπως φορτωτική, τιμολόγιο μεταφορέα κτλ. για την πώληση (με απαλλαγή ΦΠΑ βάσει ΠΟΛ. 1167/2015) στην με το αρ. /2021 τιμολόγιο		34.040,72	4.407,00	
	Ημερ/νία	Παρ/ικό			Αιτιολογία Κίνησης
	22/11/202	ΤΙΜ.....			
	1				
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΦΠΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ 9/11/2021-31/12/2021			34.040,72	4.407,00	

ΚΩΔ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΕΚΡΩΝ																				
70-02-00-0000 «Ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών»	Καταλογίζεται ΦΠΑ ποσού 25.930,47€ που αντιστοιχεί στα πιο κάτω τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών στην ΥΤ EUROPE (Ιταλία) καθαρής αξίας 199.465,20 ευρώ, διότι ο έλεγχος έκρινε ότι υπάγονται σε συντελεστη ΦΠΑ 13% (ηλιέλαιο), επειδή η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των παραδόσεων αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζονται στις διατάξεις της Ε.2019/2022 και δεν απέδειξε την φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ελλάδα στο αντισυμβαλλόμενο κράτος-μέλος της Ε.Ε (Ιταλία) και συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το δεύτερο απαιτούμενο έγγραφο είτε της κατηγορίας 1 (φορτωτική, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών), είτε της κατηγορίας 2 (ασφαλιστήρια συμβόλαια κτλ) (άρθρ. 28 ν.2859/00):	199.465,20	25.930,47																				
	<table><tr><td>Ημερ/νία</td><td>Παρ/ικό</td><td>Αιτιολογία</td><td>Πίστωση</td></tr><tr><td>26/3/2022</td><td>TIM</td><td>.....</td><td>23.760 TEM 69.379,20</td></tr><tr><td>31/3/2022</td><td>TIM EU</td><td>.....</td><td>22.275 TEM 65.043,00</td></tr><tr><td>31/3/2022</td><td>TIM EU</td><td>.....</td><td>22.275 TEM 65.043,00</td></tr><tr><td colspan="3">ΣΥΝΟΛΟ</td><td>199.465,20</td></tr></table>			Ημερ/νία	Παρ/ικό	Αιτιολογία	Πίστωση	26/3/2022	TIM		23.760 TEM 69.379,20	31/3/2022	TIM EU		22.275 TEM 65.043,00	31/3/2022	TIM EU		22.275 TEM 65.043,00	ΣΥΝΟΛΟ			199.465,20
	Ημερ/νία			Παρ/ικό	Αιτιολογία	Πίστωση																	
	26/3/2022			TIM		23.760 TEM 69.379,20																	
	31/3/2022			TIM EU		22.275 TEM 65.043,00																	
	31/3/2022			TIM EU		22.275 TEM 65.043,00																	
ΣΥΝΟΛΟ			199.465,20																				
20-01-01-0036 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 13%	Δεν αναγνωρίζεται φόρος ΦΠΑ εισροών ποσού 13.084,50€ που αντιστοιχεί στα πιο κάτω τιμολόγια αγοράς αγαθών καθαρής αξίας 100.650,00 ευρώ, που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13% (ηλιέλαιο) καθώς η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε τα απαραίτητα έγγραφα που αποδεικνύουν την φυσική μεταφορά των αγαθών, όπως φορτωτική, τιμολόγιο μεταφορέα κτλ. για τις πωλήσεις (με απαλλαγή ΦΠΑ βάσει ΠΟΛ. 1167/2015) στηνμε το αρ./2022 τιμολόγιο και στην με τα αρ./2022	100.650,00	13.084,50																				

	τιμολόγια																										
	<table><tr><td>ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ</td><td>Αιτιολογία</td><td>Αρ. παρ.</td><td>ΗΜ.ΕΚΔ ΟΣΗΣ</td><td>Καθ. αξία</td><td>ΦΠΑ</td></tr><tr><td>.....</td><td>.....</td><td>.....</td><td>26/1/2022</td><td>33.450,00</td><td>4.348,50</td></tr><tr><td>.....</td><td>.....</td><td>.....</td><td>11/2/2022</td><td>33.600,00</td><td>4.368,00</td></tr><tr><td>.....</td><td>.....</td><td>.....</td><td>4/3/2022</td><td>33.600,00</td><td>4.368,00</td></tr></table>	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	Αιτιολογία	Αρ. παρ.	ΗΜ.ΕΚΔ ΟΣΗΣ	Καθ. αξία	ΦΠΑ				26/1/2022	33.450,00	4.348,50				11/2/2022	33.600,00	4.368,00				4/3/2022	33.600,00	4.368,00		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	Αιτιολογία	Αρ. παρ.	ΗΜ.ΕΚΔ ΟΣΗΣ	Καθ. αξία	ΦΠΑ																						
.....			26/1/2022	33.450,00	4.348,50																						
.....			11/2/2022	33.600,00	4.368,00																						
.....			4/3/2022	33.600,00	4.368,00																						
61-02-03-0087 «ΜΕΣΙΤΕΙΕΣ ΦΠΑ 24%»	Δεν αναγνωρίζεται ΦΠΑ εισροών ποσού 2.400,00€ που αντιστοιχεί στο πιο κάτω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, διότι ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για δαπάνη για ιδιωτικούς σκοπούς καθώς η ελεγχόμενη δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου το πόρισμα της εκτελεσθείσας έρευνας αγοράς καθώς και την σύμβαση για την εκτέλεση της: <table><tr><td>Ημερ/νία</td><td>Παρ/ικό</td><td>Αιτιολογία</td><td>Καθαρή αξία</td><td>ΦΠΑ</td></tr><tr><td>15/01/2022</td><td>ΤΠΥ</td><td>.....</td><td>10.000,00</td><td>2.400,00</td></tr></table>	Ημερ/νία	Παρ/ικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	15/01/2022	ΤΠΥ		10.000,00	2.400,00	10.000,00	2.400,00														
Ημερ/νία	Παρ/ικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ																							
15/01/2022	ΤΠΥ		10.000,00	2.400,00																							
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΦΠΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ 9/11/2021-31/12/2021		310.115,20	41.414,97																								

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την εταιρεία, αφορούν πωλήσειςπου αγοράστηκε από την εταιρεία (με έδρα την) και έγιναν αντικείμενο ενιαίας μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών μελών, της Βουλγαρίας και της Ιταλίας. Ουδεμία συμμετοχή είχε η προσφεύγουσα στη μεταφορά των πωληθέντων αγαθών και συνεπώς δεν είναι δυνατό να έχει στη διάθεσή του τα μεταφορικά έγγραφα τα οποία κατέχει η προμηθεύτρια εταιρεία και οι πελάτες της προσφεύγουσας. Η είναι υποχρεωμένη να αποδείξει τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ιταλία. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι τα πωληθέντα προϊόντα μεταφέρθηκαν από τη Βουλγαρία στην Ιταλία.
- Όσον αφορά τα τιμολόγια για τις πωλήσεις στην και στην τα σχετικά εμπορεύματα αγοράστηκαν από την εταιρεία και στην στην και στην αντίστοιχα. Δεν μπορεί να χαρακτηριστεί η συναλλακτικά ανύπαρκτη. Πρόκειται για αγορές από την εσωτερική αγορά ηλιελαίου για τη μεταφορά του οποίου στις εγκαταστάσεις των πελατών του η προσφεύγουσα δεν είχε καμία ανάμειξη. Οι αγορές και οι πωλήσεις των εν λόγω εμπορευμάτων είναι πραγματικές, η δε μη προσκόμιση των φορτωτικών εγγράφων δεν συνεπάγεται την εικονικότητα αυτών.
- Όσον αφορά τη δαπάνη του τιμολογίου της εταιρείας και, εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη με την αιτιολογία ότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το πόρισμα της ερευνάς αγοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και

τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η Παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η Παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή.

ζ) η εισαγωγή και η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 παρ.2γ του ν.4714/2020,ΦΕΚ Α 148/31.7.2020 (άρθρο 1 Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910), με ισχύ από την 1.1.2020: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

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

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

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή 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 παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α` της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του κώδικα ΦΠΑ: «1. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

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,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την

πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1167/2015 ‘Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές’:

Άρθρο 1 Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2 Έγκριση απαλλαγής

Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1, εφόσον κατά την τελευταία τριετία δεν έχει εκδοθεί σε βάρος τους αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 του ν. 4174/2013, και το όριο έκδοσης εικονικών ή πλαστών στοιχείων, αποδοχής εικονικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων της περ. α’ του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως αυτά ισχύουν.

[...]

Άρθρο 7 Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής

1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκειμένους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.

Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.»»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.: 1201/1999 ‘Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος:

«...2. ...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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το προοίμιο της υπ' αριθμ. 2018/1910 Οδηγίας (ΕΕ) του Συμβουλίου της 04.12.2018, η οποία ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το άρθρο 61 ν. 4714/2020: «(1) Το 1967, όταν το Συμβούλιο ενέκρινε το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας («ΦΠΑ») μέσω της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, ανελήφθη η δέσμευση για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο θα λειτουργούσε στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό ενός κράτους-μέλους. Δεδομένου ότι δεν είχαν ωριμάσει οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες για ένα τέτοιο σύστημα, όταν στο τέλος του 1992 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα μεταξύ των κρατών-μελών, εγκρίθηκε ένα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου προβλέπει ότι οι εν λόγω μεταβατικοί κανόνες πρέπει να αντικατασταθούν από οριστικό καθεστώς. (2) Σύμφωνα με την ανακοίνωσή της της 7^{ης} Απριλίου 2016 σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση, με την οποία καθορίζονται τα στοιχεία ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) διασυνοριακό εμπόριο ανάμεσα στα κράτη μέλη, το οποίο θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού. (3) Στα συμπεράσματά του της 8^{ης} Νοεμβρίου 2016 το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να επιφέρει συγκεκριμένες βελτιώσεις στους ενωσιακούς κανόνες περί ΦΠΑ όσον αφορά τις διασυνοριακές πράξεις σχετικά με τον ρόλο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών [...] και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών πράξεων. (4) Στα πλαίσια του αιτήματος του Συμβουλίου και του γεγονότος ότι θα χρειαστούν αρκετά χρόνια για την εφαρμογή του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο τα συγκεκριμένα μέτρα, που αποσκοπούν στην εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων ρυθμίσεων για τις επιχειρήσεις, είναι κατάλληλα. (5) [...]. (7) Όσον αφορά τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με την απαλλαγή για την παράδοση αγαθών στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, προτείνεται η συμπερίληψη του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος στο σύστημα

ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ ('VIES'), ο οποίος αποδίδεται από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, μαζί με την προϋπόθεση μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παράδοσης, να αποτελεί πλέον ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής και όχι τυπική απαίτηση. [...]. (8) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το Κεφάλαιο Γ' της υπ' αριθμ. Ε.2019/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε (εφαρμογή τελωνειακού καθεστώτος 42)»):

«....Με τη νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον: i) ο υποκείμενος, στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση, να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)· ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)..»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το Κεφάλαιο Δ' της ως άνω υπ' αριθμ. Ε.2019/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«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 συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

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

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ [...].

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α του υπ' αριθμ. 282/2011 Κανονισμού της ΕΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του υπ' αριθμ. 2018/1912 Κανονισμού της ΕΕ (ημερομηνία έναρξης εφαρμογής: 01.01.2020):

«1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β' και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, 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 κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος· και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β' και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β' σημείο i, έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα: α) 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· β) τα ακόλουθα έγγραφα: i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών· ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού· iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα

ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά τα αρ./26.3.2022,/31.3.2022 και/31.3.2022 τιμολόγια πωλήσεων προς την ιταλική συνολικής αξίας ύψους 199.465,30 €, (ΦΠΑ 25.930,48 €) και την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς των εμπορευμάτων, από την επισκόπηση των στοιχείων που αναγράφονται στα έγγραφα CMR διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα (ηλιέλαιο) μεταφέρονται από την βουλγάρικη εταιρεία «.....» στην ιταλική εταιρεία «.....» για λογαριασμό και κατά παραγγελία των εξής εταιρειών :

.....

..... ->

.....

..... No:

.....
Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι βάσει CMR, άλλη εταιρεία στέλνει με τριγωνική συναλλαγή τα προϊόντα στην Ιταλία και άλλη τιμολογεί στην προσφεύγουσα εταιρεία «.....». Από το φάκελο της υπόθεσης και όπως αναφέρεται στην έκθεση απόψεων επί της παρούσας προσφυγής προκύπτει ότι δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία για την μεταφορά των υπό κρίση εκροών (σύμβαση) όπου να αναγράφονται και να αποδεικνύονται, οι όροι και οι προϋποθέσεις των συναλλαγών, καθώς και η παράδοση των αγαθών στον τόπο του παραλήπτη.

Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε δεύτερο έγγραφο της κατηγορίας 1 ούτε κάποιο έγγραφο της κατηγορίας 2 για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς των εμπορευμάτων.

Επισημαίνεται ότι οι προσκομισθείσες δηλώσεις παραλαβής για τα από 26.3.2022 και 31.2.2022 υπό κρίση τιμολόγια φέρουν ημερομηνία 21.3.2024, ήτοι μετά την εντολή ελέγχου και τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα προσκομισθέντα έγγραφα κρίνονται ελλιπή και δεν είναι σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις περί πλήρους απόδειξης της ελέγξιμης αλληλουχίας των συναλλαγών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, όπως επιβάλει ο ν.4308/2014 καθώς και ο νόμος 2859/2000 (περί Φ.Π.Α.), και δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των παραδόσεων αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζονται στις διατάξεις της Ε.2019/2022, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά τη μη αναγνώριση ΦΠΑ εισροών στα τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία(με έδρα την), σύμφωνα με την προσφυγή αφορά προμήθεια για τις πωλήσεις της προσφεύγουσας (με απαλλαγή ΦΠΑ βάσει ΠΟΛ. 1167/2015) προς την εταιρεία, με εντολή να παραδοθούν στις εγκαταστάσεις των ως άνω πελατών της στη και στην αντίστοιχα.

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα απαραίτητα έγγραφα που να αποδεικνύουν την φυσική μεταφορά του, για τις πωλήσεις που διενήργησε (με απαλλαγή ΦΠΑ βάσει ΠΟΛ. 1167/2015) στην και στην το οποίο σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου προήλθε από την βουλγάρικη εταιρεία «....., μέσω των εταιρειών (Αθήνα), και Στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου επισημαίνεται ότι α. για την διαπιστώνεται μεγάλη απόκλιση στα τιμολόγια εξόδων που δηλώθηκαν στο mydata και στις φορολογητέες εισροές και δεν έχουν δηλωθεί οι συναλλαγές της με την εταιρεία, β. η εταιρεία βρίσκεται σε αναστολή χρήσης ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών και δεν έχουν υποβληθεί τιμολόγια εσόδων, γ. η εταιρεία βρίσκεται σε αναστολή χρήσης ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών και δεν έχουν υποβληθεί τιμολόγια εσόδων.

Από την επισκόπηση του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν είναι σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις περί πλήρους απόδειξης της ελέγξιμης αλληλουχίας των συναλλαγών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, όπως επιβάλει ο ν.4308/2014 καθώς και ο νόμος 2859/2000 (περί Φ.Π.Α.), και δεν έχουν προσκομιστεί δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την φυσική μεταφορά του και συνεπώς ορθώς δεν αναγνωρίστηκε ο ΦΠΑ εισροών που αφορά την προμήθεια, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή όσον αφορά τη δαπάνη του τιμολογίου της εταιρείας καθαρής αξίας 10.000,00 €, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου το πόρισμα της εκτελεσθείσας έρευνας αγοράς καθώς και την σύμβαση για την εκτέλεση της, και συνεπώς ορθώς δεν αναγνωρίστηκε ο αναλογών ΦΠΑ εισροών ποσού 2.400,00 €.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **13.5.2024** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./10.4.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.11.2021-31.12.2021 & 1.1.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

- Υπ' αριθμ./10.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.11.2021-31.12.2021**

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	4.407,00 €
Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	4.407,00 €

- Υπ' αριθμ./10.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.1.2022-31.12.2022**

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	45.821,98 €
Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	45.821,98 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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