



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2764

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 13/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός κατά της με αριθμ. /12-04-2024 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 12/04/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Τα από 10/06/2024, 13/06/2024 και 03/10/2024 συμπληρωματικά υπομνήματα που υπέβαλε ηλεκτρονικά η προσφεύγουσα εταιρεία.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./12-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023, προσαυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 38.620,77 ευρώ και ο αναλογών ΦΠΑ εκροών κατά το ποσό των 9.268,98 ευρώ, μειώθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κατά το εν λόγω ποσό των 9.268,98 ευρώ και απορρίφθηκε μερικώς η υπ' αριθμ. Πρωτ...../01-06-2023 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 400.481,64 ευρώ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 12/04/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./23-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. Πρωτ...../01-06-2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία ζήτησε την επιστροφή ποσού 400.481,64 ευρώ που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και της Ο.3024/24.03.2023, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/03/2023 και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το υπό εξέταση τρίμηνο πραγματοποίησε μία αγορά εμπορεύματος-ασφάλτου από πετρέλαιο (.....) - ποσότητας 4.964,703 μετρικών τόνων (m.t. in vacuum/στο κενό) από την εταιρεία (ΑΦΜ). Στη συνέχεια, η συνολική ποσότητα πωλήθηκε προς την εταιρεία με

Η διακίνηση, ωστόσο, δεν έγινε προς την, αλλά διενεργήθηκε τριγωνική συναλλαγή κατά την οποία η φυσική μεταφορά του εμπορεύματος πραγματοποιήθηκε από το λιμάνι των προς δύο λιμάνια στη, όπου το εμπόρευμα παρελήφθη από δύο ρουμανικές εταιρείες. Το τιμολόγιο αγοράς του εμπορεύματος εκδόθηκε στις 24/02/2023 και το πλοίο στο οποίο φορτώθηκε το εμπόρευμα απέπλευσε από το λιμάνι των την ίδια μέρα πραγματοποιώντας δύο διακινήσεις:

1^η διακίνηση: Ποσότητα 3.203,369 m.t. in vacuum μεταφέρθηκε από το λιμάνι των στο λιμάνι της στις 27/02/2023 με παραλαμβάνουσα εταιρεία την με ΑΦΜ

2^η διακίνηση: Ποσότητα 1.761,334 m.t. in vacuum μεταφέρθηκε από το λιμάνι των στο λιμάνι της στις 28/02/2023 με παραλαμβάνουσα εταιρεία την με ΑΦΜ Το τελικό τιμολόγιο πώλησης εκδόθηκε από την προσφεύγουσα στις 28/02/2023, δηλαδή με την παραλαβή και του δεύτερου φορτίου.

A. Σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με την εταιρεία Α.Ε., για τις οποίες εκδόθηκαν τα φορολογικά παραστατικά ΤΙΜ...../24-02-2023 και ΠΤ..../08-03-2023 της, από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δικαιούται να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών των εν λόγω τιμολογίων, ύψους 400.481,64 ευρώ.

B. Σχετικά με τις απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ πράξεις της προσφεύγουσας εταιρείας, προσκομίστηκαν αποδεικτικά της φυσικής μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα προς τη Ρουμανία, και συγκεκριμένα:

Παραστατικά αποστολής (εκδόθηκαν στην Ελλάδα)

- Πρωτόκολλο καταμέτρησης της ποσότητας του υλικού στις δεξαμενές που φορτώθηκαν στο πλοίο κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από υπάλληλο του τελωνείου και υπάλληλο του Γενικού Χημείου του Κράτους.

Ποσότητα με διαφορετικό τρόπο μέτρησης*	1 ^ο φορτίο	2 ^ο φορτίο	Σύνολο
Ποσότητα όγκου στους 150C	3.062,494	1.683,876	4.746,370
Ποσότητα καθαρού βάρους στο κενό / m.t. in vacuum	3.203,369	1.761,334	4.964, 703
Ποσότητα καθαρού βάρους στον αέρα / m.t. in air	3.200,000	1.759,482	4.959,482

* Θερμοκρασία (° C) : 160° C σε ύψος 2756 -171° C σε ύψος 7758

- Φορτωτικές έκδοσης της ΑΕ για την μεταφορά του εμπορεύματος με δεξαμενόπλοιο.

- Η υπ' αρ. /27.04.2023 φορτωτική του πλοίου που εξέδωσε η εταιρεία και η πληρωμή του.

- Το ασφαλιστήριο συμβόλαιο για όλες τις εταιρείες του ομίλου σχετικά με θαλάσσιες μεταφορές, το παραστατικό ασφάλισης για την χρονική περίοδο 1/2/2023-30/4/2023 και η πληρωμή του.

- Πιστοποιητικά διακίνησης από το Τελωνείο (..... /24.02.2023 και /24.02.2023)

- Δελτία αποστολής έκδοσης της ΑΕ (ΔΑ /23.02.2023 & ΔΑ /23.02.2023)

Παραστατικά άφιξης (εκδόθηκαν στη)

- Δελτία άφιξης των φορτίων στα λιμάνια, την 27/02/2023 στην και 28/02/2023 στην αντίστοιχα, και παραλαβή από τους τελικούς λήπτες.

- Εκθέσεις από την εταιρεία με μετρήσεις των φορτίων.

Από τις μετρήσεις προέκυψαν διαφορές μεταξύ των ποσοτήτων αποστολής και άφιξης. Η μία εκ των παραληπτών εταιρειών, συνέταξε επιστολή διαμαρτυρίας προς τον πλοίαρχο του πλοίου που μετέφερε το εμπόρευμα σχετικά με τη διαφορά στην παραληφθείσα ποσότητα κατά 20,869 MT AIR.

Οι διαφορές και στα δύο φορτία έχουν ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	1 ^η ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ	2 ^η ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΑ
.....	3.203,369	1.761,334	4.964, 703
.....	3.200,000	1.759,482	4.959,482
.....	3.118,326	1.738,613	4.856,939
ΔΙΑΦΟΡΑ	81,674	20,869	102,543

Λαμβάνοντας υπόψη την τιμή πώλησης ενός μετρικού τόνου, ο έλεγχος υπολόγισε την αξία των ποσοτήτων που δεν παραλήφθηκαν στα λιμάνια παραλαβής στο ποσό των 38.620,77 ευρώ και το ποσό του ΦΠΑ εκρών που αντιστοιχεί στην πώληση στο ύψος των 9.268,98 ευρώ. Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία αξιόπιστα και αντικειμενικά στοιχεία σχετικά με την αιτία της παραλαβής των μειωμένων ποσοτήτων, καθώς και εάν διενεργήθηκαν σχετικές έρευνες από τους έχοντες νόμιμο συμφέρον για αυτές, ο έλεγχος έκρινε ότι για την ποσότητα αυτή (102,543) δεν ικανοποιείται η συνθήκη της φυσικής μεταφοράς του εμπορεύματος εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για να αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση, καταλόγισε για τις αξίες του μη παραληφθέντος εμπορεύματος ΦΠΑ 9.268,98 ευρώ και από το αιτηθέν ποσό της επιστροφής ύψους 400.481,64 ευρώ αναγνώρισε ποσό επιστροφής 391.212,66 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ. /12-04-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και να γίνει συνακόλουθα δεκτή η υποβληθείσα με αριθμ. πρωτ. /01-06-2023 αίτησή της για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 400.481,64 ευρώ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023, επικαλούμενη το νόμο και ουσία αβάσιμο των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, όπως αυτοί αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου όσον αφορά την απόδειξη της φυσικής διακίνησης μέρους του πωληθέντος εμπορεύματος στη Ειδικότερα, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, η φορολογική αρχή ερμηνεύει και εφαρμόζει εσφαλμένα τους επικαλούμενους κανόνες δικαίου (ήτοι το αρ. 28 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000 και το άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου) και τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την υποχρέωση δέουσας επιμέλειας των υποκείμενων στο φόρο προσώπων, καθώς και τα πραγματικά περιστατικά που έλαβαν χώρα στην υπό κρίση υπόθεση. Συγκεκριμένα αναφέρει:

- Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή αμφισβητεί τη φυσική διακίνηση μέρους της ποσότητας του εμπορεύματος από την Ελλάδα προς τη Ρουμανία βασιζόμενη στις διαφορές που προέκυψαν μεταξύ των ποσοτήτων αποστολής και άφιξης στα λιμάνια της Ρουμανίας, όπως

αποτυπώνονται στην έκθεση της εταιρείας, στην επιστολή διαμαρτυρίας μιας εκ των παραληπτών (και όχι του πελάτη της) σε σχέση με τις παραληφθείσες ποσότητες ασφάλτου, καθώς και στο γεγονός ότι, κατά την ερμηνεία της φορολογικής αρχής, από την έκθεση της εταιρείας προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία δεν αποδέχτηκε τη διαφορά στις ποσότητες στο πλαίσιο της συνήθους πρακτικής και των κινδύνων κατά τη μεταφορά. Ωστόσο η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τα στοιχεία/έγγραφα που τέθηκαν υπόψη της, από τα οποία προκύπτει αφενός μεν ότι η συμβατική ευθύνη της εταιρείας για τυχόν κινδύνους μεταφοράς περιορίζεται μέχρι το σημείο της φόρτωσης του εμπορεύματος προς αποστολή, όσο και ότι, σε κάθε περίπτωση, η εταιρεία έλαβε όλα τα απαραίτητα μέτρα δέουσας επιμέλειας ώστε να επιβεβαιώσει τη μεταφορά των πωληθέντων αγαθών στο κράτος προορισμού, οι διαφορές δε στις εκφορτωθείσες ποσότητες των εμπορευμάτων σημειώθηκαν σε στάδιο μεταγενέστερο της άφιξης του πλοίου στο κράτος μέλος προορισμού, ήτοι σε ένα χρονικό σημείο και κάτω από περιστάσεις που βαίνουν πέραν των ορίων της δέουσας επιμέλειας και ελέγχου της εταιρείας.

- Οι επιστολές διαμαρτυρίας στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή δεν υποβλήθηκαν από την εταιρεία «.....», η οποία είναι η αντισυμβαλλόμενη/αγοράστρια του εμπορεύματος, αλλά από ένα τρίτο πρόσωπο, την εταιρεία «.....», με την οποία η εταιρεία δε διατηρεί συμβατική σχέση και η οποία ενήργησε ως απλός παραλήπτης της ποσότητας που εκφορτώθηκε στο ένα από τα λιμάνια της Αντιθέτως, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....» προχώρησε στην ολοσχερή εξόφληση των τιμολογίων, γεγονός που καταδεικνύει την έμπρακτη αποδοχή του εμπορεύματος που έλαβε.

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της φορολογικής αρχής ότι η εταιρεία δεν αποδέχτηκε τη διαφορά στο πλαίσιο της συνήθους πρακτικής και των κινδύνων κατά τη μεταφορά του εμπορεύματος, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι παντελώς αβάσιμος και δεν προκύπτει από κανένα σημείο των εκθέσεων της εταιρείας.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα με τα από 10/06/2024 και 13/06/2024 συμπληρωματικά υπομνήματα που υπέβαλε ηλεκτρονικά προσκόμισε: α) επικυρωμένο ακριβές αντίγραφο του καταστατικού της εταιρείας, μετά της συνημμένης σε αυτό επισημείωσης της Χάγης και επίσημης μετάφρασης από την αγγλική/ή και γαλλική στην ελληνική γλώσσα και β) επικυρωμένο ακριβές αντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ. /2005 αποσπάσματος από το Εμπορικό Μητρώο Γενεύης, μετά της συνημμένης σε αυτό επισημείωσης της Χάγης και επίσημης μετάφρασης από την αγγλική/ή και γαλλική στην ελληνική γλώσσα.

Τέλος, με το από 03/10/2024 υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε πρόσθετες εξηγήσεις/διευκρινίσεις σχετικά με το υπ' αριθμ. τιμολόγιο της εταιρείας για τη θαλάσσια μεταφορά της ασφαλτόπισσας και την πληρωμή αυτού, καθώς και σχετικά με τις παραδόσεις φορτίων στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία επί τη βάση των όρων και την ευθύνη της μεταφοράς βάσει της εγκυκλίου 2019/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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 Κ.Β.Σ.,

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά το υπό κρίση έτος:

«Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

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

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

.....

Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών

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

α) στο εσωτερικό της χώρας,

.....

6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

.....

Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.

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

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

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

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

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

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

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

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

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

.....»

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία 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, και αναφέρουν

όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν. 4308/2014: «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.»

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' αριθμ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.99 ΕΔΥΟ):

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, **πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, 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 δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

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

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

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

Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας.

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές.

Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή στην Ε.2019/22.02.2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την Ε.2079/31.10.2022, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4714/2020 (ΑΙ 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” αναφέρονται τα εξής:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το άρθρο 7α του Κώδικα Φ.Π.Α. (call-off stock), όπως προστέθηκε με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. αι του Ν. 4714/2020 με θέμα «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ)

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

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζονται θέματα εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4714/2020 που αφορούν τη διαχείριση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) από 1/1/2020 καθώς και τις υποχρεώσεις των προμηθευτών και των πελατών που είναι μέρη των συναλλαγών της μορφής αυτής, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τους ενδιάμεσους φορείς εκμετάλλευσης, τις τριγωνικές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις και τους κανόνες που τις διέπουν καθώς και τις παρεκκλίσεις τους, τις προϋποθέσεις απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και τους τρόπους απόδειξης της φυσικής μεταφοράς, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αγαθών σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912. Επιπλέον, αναπτύσσεται περιπτώσιολογία σχετική με την εφαρμογή του άρθρου 7α του Κώδικα Φ.Π.Α., τις δηλωτικές υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τριγωνικές ή αλυσιδωτές συναλλαγές ή διαχειρίζονται αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διατάξεων του θέματος παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

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

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

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

Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη

ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών. Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής.

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

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

Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

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

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

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:

ι) 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

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή 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.

Παράδειγμα 1

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στην Ρώμη, σε εταιρεία με έδρα την Ιταλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής, ο οποίος έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών), ενώ εκδίδει και παραστατικό όπου αναφέρει εκτός από τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES και τον αντίστοιχο του Ιταλού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για να ισχύει το μαχητό τεκμήριο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών στο άλλο κ-μ.

Παράδειγμα 2

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πωλεί και εν συνεχεία αποστέλλει αγαθά στο Βερολίνο, σε εταιρεία με έδρα τη Γερμανία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γερμανός αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, όπως αυτή προβλέπεται από τον Εκτ. Κανονισμό 282/11 (ii) δύο αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (CMR) και 2 (αποδεικτικό πληρωμής), όμως εκδίδει παραστατικό όπου αναφέρει μόνο τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES, καθώς δεν γνωρίζει τον αντίστοιχο του Γερμανού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης (δεν υπάρχει ο ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES του Γερμανού) που πραγματοποιεί η ελληνική επιχείρηση και για τη συναλλαγή αυτή πρέπει να επιρριφθεί ΦΠΑ.

Παράδειγμα 3

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στο Παρίσι, σε εταιρεία με έδρα την Γαλλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γάλλος αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) ελλιπή γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, καθώς κάποια προβλεπόμενα στοιχεία από τον Εκτ. Καν. 282/11 δεν εμπεριέχονται σε αυτήν και (ii) έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών). Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις ύπαρξης του μαχητού τεκμηρίου για αποστολή ή μεταφορά των αγαθών στο άλλο κ-μ καθώς η γραπτή δήλωση δεν εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

ii. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της φράσης «...δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.».

Καταρχήν σημειώνεται πως 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).

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα δύο μέρη δεν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα, τότε θα πρέπει να γίνεται χρήση των κριτηρίων του άρθρου 80 της Οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται σε οικογενειακούς ή άλλους στενούς προσωπικούς δεσμούς, διαχειριστικούς δεσμούς, ιδιοκτησιακούς δεσμούς, δεσμούς που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς όπως καθορίζονται από τα κ-μ. Σημειώνεται πως στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 80 της Οδηγίας ΦΠΑ έχει ενσωματωθεί με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στο ν. 4172/2013 (άρθρο 2, περιπτώσεις στ' και ζ).

Παράδειγμα 4

Έστω επιχείρηση με έδρα στην Κεφαλονιά η οποία πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών προς εταιρεία με έδρα στην Πολωνία.

Συμφωνείται πως ο προμηθευτής αναλαμβάνει έναντι του αγοραστή την ευθύνη μεταφοράς των αγαθών στην έδρα του αγοραστή στην Η προμηθεύτρια εταιρεία αναθέτει την μεταφορά σε εταιρεία διενέργειας οδικών μεταφορών η οποία είναι θυγατρική της πρώτης. Δεδομένου ότι τα δύο πρόσωπα δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών δεν μπορούν να λειτουργήσουν ως μαχητά τεκμήρια για την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα προς την σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/11.

Παράγραφος 2

ι. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ. Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/1999.

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων).

δ. Ειδικότερα θέματα

ι. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ.1201/1999 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει

να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α.

Παράδειγμα 5

Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πραγματοποιεί, αναλαμβάνοντας την ευθύνη μεταφοράς, ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών σε αντίστοιχη βουλγάρικη. Σε έλεγχο που διενεργείται από τις ελληνικές Φορολογικές Αρχές, προσκομίζει ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς CMR και αποδεικτικό πληρωμής της μεταφοράς των αγαθών. Οι Αρχές, επικαλούνται την παράγραφο 4 της ΠΟΛ.1201/1999 και ζητούν ως επιπλέον αποδεικτικά «... αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κ-μ.».

Επειδή όμως το νέο άρθρο 45α του Καν. 282/11 δεν προβλέπει διάταξη σχετική με διόδια ή κάτι παρεμφερές, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να θεωρηθούν συμβατά με τη νέα νομοθεσία της ΕΕ. Συνεπώς, στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο φορολογούμενος με τα στοιχεία που είχε αρχικά στην κατοχή του (CMR, αποδεικτικό πληρωμής), θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις απόδειξης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και οι Φορολογικές Αρχές δεν μπορούν να ζητήσουν ως επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία αποδείξεις διοδίων.

ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται.

iii. Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς, καθώς η προϋπόθεση που έχει θεσπιστεί στο άρθρο 45α (1), περιπτώσεις (α) και β(ii) για μη αντιφατικά στοιχεία που έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον αγοραστή και τον πωλητή, δεν πληρείται. Στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται η ΠΟΛ.1201/1999.

iv. Οποιοδήποτε έγγραφο που εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(ί) του άρθρου 45α(1) του Εκτ. Κανονισμού 282/11, μπορεί να θεωρηθεί ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς αυτής της διάταξης.

Όσον αφορά τη μορφή (χειρόγραφη ή/και ηλεκτρονική) που θα μπορεί να γίνεται αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές (πχ. e-mail ή υπογεγραμμένο πρωτότυπο έγγραφο), στον Εκτ. Κανονισμό 282/11 δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τη μορφή που θα παρέχεται η γραπτή δήλωση.

v. Εάν η «γραπτή δήλωση» από τον αποκτώντα δεν περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(ί) του άρθρου 45α(1), δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή από τις Φορολογικές Αρχές, καθώς η έλλειψη έστω και ενός μόνο στοιχείου δίνει δικαίωμα στις εν λόγω Αρχές να αμφισβητήσουν την ορθότητα της δήλωσης αυτής.

Παράδειγμα 6
Πωλητής παραλαμβάνει δυο γραπτές δηλώσεις σχετικά με τον τόπο προορισμού των αγαθών, για τους πελάτες (αποκτώντες) του, Α και Β αντίστοιχα.

Ο πελάτης Α αποστέλλει την «γραπτή δήλωση» ηλεκτρονικά μόνο, αναφέροντας τα κάτωθι στοιχεία σε αυτή: την ημερομηνία έκδοσής της, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του, τη φύση και την ποσότητα των αγαθών που αποκτά, την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου καθώς και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος.

Ο πελάτης Β, καθώς θέλει να είναι και τυπικά σωστός, αποστέλλει υπογεγραμμένη πρωτότυπη γραπτή δήλωση στον πωλητή, μέσω ταχυδρομείου, αλλά ξεχνάει να αναφέρει στο εν λόγω έγγραφο την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών.

Όταν διενεργηθεί έλεγχος η δήλωση του Α θα θεωρηθεί πλήρης, ενώ του Β ελλιπής, σύμφωνα με τον Εκτ. Καν. 282/11.

νί. Ακόμη και αν ο αγοραστής παράσχει εκπρόθεσμα (μετά την 10ήμερη προθεσμία) την γραπτή δήλωση στον πωλητή, το τεκμήριο μεταφοράς των αγαθών θα μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει, αρκεί να πληρούνται και όλες οι άλλες προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 45α. Εξάλλου, σκοπός της τεθείσας προθεσμίας ήταν να τεθεί ένα ακριβές χρονικό πλαίσιο για τον αγοραστή προκειμένου να παράσχει στον πωλητή την γραπτή δήλωση, παρά να επιβληθούν κυρώσεις στον πωλητή και να στερηθεί της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, επειδή ο αγοραστής δεν θα έχει αποστείλει εγκαίρως την γραπτή δήλωση.

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα μπορείτε να ανατρέξετε στον κάτωθι σύνδεσμο:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/202108/explanatory_notes_2020_quick_fixes_el.pdf

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα.

Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1201/1999 η οποία αναφέρει:

«για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα»

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το υπό εξέταση τρίμηνο πραγματοποίησε μία αγορά εμπορεύματος-ασφάλτου από πετρέλαιο (.....) ποσότητας 4.964,703 μετρικών τόνων (m.t. in vacuum/στο κενό) από την εταιρεία (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας 1.668.673,44 ευρώ πλέον ΦΠΑ 400.481,64 ευρώ. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην πώληση της ως άνω συνολικής ποσότητας προς την εγκατεστημένη στο εταιρεία με VAT, για την οποία εκδόθηκαν σχετικά τιμολόγια συνολικού ποσού 1.867.889,93 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, καθώς επρόκειτο για απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000. Ως προς τη φυσική διακίνηση των ανωτέρω αγαθών, η μεταφορά τους δεν έγινε προς την, αλλά διενεργήθηκε τριγωνική συναλλαγή κατά την οποία η φυσική μεταφορά του εμπορεύματος πραγματοποιήθηκε από το λιμάνι των προς δύο λιμάνια στη, όπου το εμπόρευμα παρελήφθη από δύο εταιρείες. Ειδικότερα, οι παραδόσεις έλαβαν χώρα μέσα μέσω του πλοίου “.....” στο οποίο φορτώθηκε το εμπόρευμα και το οποίο απέπλευσε από το λιμάνι των την ίδια μέρα πραγματοποιώντας δύο διακινήσεις:

1^η διακίνηση: Ποσότητα 3.203,369 m.t. in vacuum μεταφέρθηκε από το λιμάνι των στο λιμάνι της στις 27/02/2023 με παραλαμβάνουσα εταιρεία την με ΑΦΜ

2^η διακίνηση: Ποσότητα 1.761,334 m.t. in vacuum μεταφέρθηκε από το λιμάνι τωνστο λιμάνι της στη στις 28/02/2023 με παραλαμβάνουσα εταιρεία την με ΑΦΜ Το τελικό τιμολόγιο πώλησης εκδόθηκε από την προσφεύγουσα στις 28/02/2023, δηλαδή με την παραλαβή και του δεύτερου φορτίου.

Σχετικά με τα παραστατικά άφιξης που εκδόθηκαν στην στον έλεγχο προσκομίστηκαν δελτία άφιξης των φορτίων στα λιμάνια της την 27/02/2023 στην και 28/02/2023 στην αντίστοιχα, και παραλαβή από τους τελικούς λήπτες, καθώς και οι από 28/02/2023 και 01/03/2023 εκθέσεις από την εταιρεία ανεξάρτητο εκτιμητή με τις μετρήσεις των ποσοτήτων που εκφορτώθηκαν και τα δεδομένα εκφόρτωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 12/04/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ο έλεγχος αμφισβήτησε τη φυσική διακίνηση μέρους της ποσότητας του εμπορεύματος από την Ελλάδα προς τη καθώς, σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις της εταιρείας, από τις μετρήσεις προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές μεταξύ των ποσοτήτων αποστολής και άφιξης, για τις οποίες διαφορές οι παραλήπτριες εταιρείες συνέταξαν επιστολές διαμαρτυρίας προς τον πλοίαρχο του πλοίου που μετέφερε το εμπόρευμα:

ΕΙΔΟΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	1 ^η ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ	2 ^η ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΑ
MT VAC	3.203,369	1.761,334	4.964, 703
MT IN AIR (α)	3.200,000	1.759,482	4.959,482
MT IN AIR OFFICIAL OUTTURN FIGURE (β)	3.118,326	1.738,613	4.856,939
ΔΙΑΦΟΡΑ (α-β)	81,674	20,869	102,543

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης σχετικά με την τεκμηρίωση της φυσικής μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στη, υφίστανται τα παρακάτω έγγραφα:

1. Το από 23/02/2023 πρωτόκολλο καταμέτρησης της ποσότητας του καυσίμου 50/70 στις δεξαμενές των εγκαταστάσεων της (στοιχεία που φορτώθηκαν στο πλοίο, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από υπάλληλο του τελωνείου και υπάλληλο του Γενικού Χημείου του Κράτους, σύμφωνα με το οποίο προέκυψαν τα εξής:

Ποσότητα με διαφορετικό τρόπο μέτρησης*	1 ^ο φορτίο	2 ^ο φορτίο	Σύνολο
Ποσότητα όγκου στους 150C	3.062,494	1.683,876	4.746,370
Ποσότητα καθαρού βάρους στο κενό / m.t. in vacuum	3.203,369	1.761,334	4.964,703
Ποσότητα καθαρού βάρους στον αέρα / m.t. in air	3.200,000	1.759,482	4.959,482
* Θερμοκρασία (° C) : 160° C σε ύψος 2756 -171° C σε ύψος 7758			

2. α. Το με αριθμ. /23-02-2023 δελτίο αποστολής έκδοσης της , στο οποίο αναγράφεται ως πελάτης η προσφεύγουσα εταιρεία και παραλήπτης η εταιρεία με ποσότητα φόρτωσης /70 1.761.334 kg, τόπο φόρτωσης το Διυλιστήριο στους και ολοκλήρωση φόρτωσης την 23/02/2023.

β. Το με αριθμ. /23-02-2023 δελτίο αποστολής έκδοσης της , στο οποίο αναγράφεται ως πελάτης η προσφεύγουσα εταιρεία και παραλήπτης η εταιρεία με

ποσότητα φόρτωσης ./70 3.203.369 kg, τόπο φόρτωσης το Διυλιστήριο στους και ολοκλήρωση φόρτωσης την 23/02/2023.

3. α. Το από 23/02/2023 αποδεικτικό φόρτωσης έκδοσης της, σύμφωνα με το οποίο φορτώθηκε στο πλοίο ποσότητα 1.761,334 μετρικών τόνων στον κενό (που αντιστοιχεί σε 1.759,482 μετρικούς τόνους στον αέρα) με προορισμό το λιμάνι της στη, υπογεγραμμένο από τον καπετάνιο του πλοίου.

β. Το από 23/02/2023 αποδεικτικό φόρτωσης έκδοσης της σύμφωνα με το οποίο φορτώθηκε στο πλοίο ποσότητα 3.203,369 μετρικών τόνων στο κενό (που αντιστοιχεί σε 3.200,00 μετρικούς τόνους στον αέρα) με προορισμό το λιμάνι της, υπογεγραμμένο από τον καπετάνιο του πλοίου.

4. Τα/24-02-2023 και/24-02-2023 Πιστοποιητικά διακίνησης T2L από το Τελωνείο, ποσότητας Bitumen 50/70 μετρικών τόνων στον αέρα 1.759,482 και 3.200,00 αντίστοιχα.

Από τα ως άνω με α/α 1 έως 4 έγγραφα προκύπτει ότι συνολική ποσότητα 4.964,703 μετρικοί τόνοι στο κενό (ήτοι 1.761,334 και 3.203,369) φορτώθηκαν από τις δεξαμενές της (ΕΛΛΑΣ) στο στους στο πλοίο, προκειμένου να μεταφερθούν στα λιμάνια Η ως άνω ποσότητα ταυτίζεται με την τιμολογηθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία ποσότητα προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία με κυπριακό VAT, όπως προκύπτει από το με αριθμ. /16-02-2023 τιμολόγιο προκαταβολής και το με αριθμ. /28-02-2023 πιστωτικό τιμολόγιο εκδόσεως της προσφεύγουσας.

Περαιτέρω, σχετικά με τη μεταφορά των παραπάνω αγαθών, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο αλλά και ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα παρακάτω:

5. Την υπ' αριθμ. /27-04-2023 φορτωτική που εκδόθηκε από την εταιρεία προς την προσφεύγουσα, για τη μεταφορά με το πλοίο συνολικής ποσότητας 6.098,203 μετρικών τόνων με λιμάνι φόρτωσης τους και λιμάνια εκφόρτωσης τα λιμάνια της

6. Το με αριθμ. ΤΠ Ξ /24-02-2023 τιμολόγιο της ΑΕ, σύμφωνα με το οποίο πωλήθηκε από την εν λόγω εταιρεία ποσότητα 1.139,921 μετρικών τόνων στο κενό προς την προσφεύγουσα με μέσο μεταφοράς το πλοίο

7. Το από 22/02/2023 αποδεικτικό φόρτωσης έκδοσης της ΑΕ, σύμφωνα με το οποίο κατά παραγγελία της προσφεύγουσας εταιρείας φορτώθηκε στο πλοίο ποσότητα 1.139,921 μετρικών τόνων στον κενό (που αντιστοιχεί σε 1.138,721 μετρικούς τόνους στον αέρα) με προορισμό το λιμάνι της στην Τουρκία, υπογεγραμμένο από τον καπετάνιο του πλοίου.

8. Το από 08/02/2024 έγγραφο της σύμφωνα με το οποίο η πληρωμή του ως άνω τιμολογίου μεταφοράς της εταιρείας πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο μαζικής πληρωμής που περιελάμβανε δέκα τιμολόγια, με συνολική αξία συναλλαγής 15.435.884,95 USD. Η επιβεβαίωση της συναλλαγής έχει καταγραφεί με τον κωδικό, υποδεικνύοντας ότι η πληρωμή ολοκληρώθηκε στις 24/05/2023.

Από τα ως άνω με α/α 5 έως 7 έγγραφα προκύπτει ότι για τη μεταφορά της συνολικής ποσότητας 4.959,482 μετρικών τόνων στον αέρα (ήτοι 3.200,000 και 1.759,482) από τους στη με το πλοίο εκδόθηκε το υπ' αριθμ. /27-04-2023 τιμολόγιο της εταιρείας ενώ το υπολοιπόμενο φορτίο 1.138,721 μετρικών τόνων που

αναφέρεται στο εν λόγω τιμολόγιο (6.098,203 – 3.200,000 – 1.759,482) αφορά το φορτίο που αγοράστηκε από την προσφεύγουσα με προορισμό το λιμάνι της Περαιτέρω από το με α/α 8 έγγραφο αποδεικνύεται η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου.

Επιπρόσθετα στα στοιχεία του φακέλου εμπεριέχονται τα παρακάτω:

9. Η από 02/04/2024 επιστολή της εταιρείας, στο στόλο της οποίας ανήκει το πλοίο με την οποία επιβεβαιώνεται ότι στις 23/02/2023 φορτώθηκαν από το λιμάνι των 1.761,334 και 3.203.369 μετρικοί τόνοι στο κενό, μετά τη φόρτωση το πλοίο αποχώρησε απευθείας από τους και το πλοίο δεν είχε καμία στάση για εκφόρτωση φορτίου κατά τη διαδρομή από

10. Η από 27/02/2023 επιστολή του καπετάνιου του πλοίου, η οποία αναφέρει ότι το πλοίο έφτασε στο λιμάνι της και είναι έτοιμο να ξεφορτώσει το φορτίο των 3200 μετρικών τόνων

11. Η από 28/02/2023 επιστολή του καπετάνιου του πλοίου, η οποία αναφέρει ότι το πλοίο έφτασε στο λιμάνι της και είναι έτοιμο να ξεφορτώσει το φορτίο των 1.759.482 μετρικών τόνων

12. Τα από 27/02/2023 και 28/02/2023 τραπεζικά παραστατικά της τράπεζας, από τα οποία προκύπτει η ολική εξόφληση των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία τιμολογίων από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση υφίστανται τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά/αποστολή αγαθών από την Ελλάδα στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 και την Ε. 2019/22.02.202 εγκύκλιο. Περαιτέρω, από την πλευρά της η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), ώστε να μην τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς τη Ρουμανία, αλλά ούτε απέδειξε ότι κάποιο από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό. Ο έλεγχος αμφισβητεί την πραγματοποίηση της φυσικής μεταφοράς στη Ρουμανία ποσότητας ασφάλτου 102,543 μετρικών τόνων στον αέρα στηριζόμενος στις επιστολές διαμαρτυρίας των ρουμάνικων εταιρειών προς τον καπετάνιο του πλοίου, οι οποίες βασίστηκαν στις εκθέσεις μέτρησης της ανεξάρτητης εταιρείας Ωστόσο, αποκλίσεις στις ποσότητες ασφάλτου μεταξύ μετρήσεων φόρτωσης και εκφόρτωσης είναι αναμενόμενο να υφίστανται, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι πολλοί παράγοντες μπορεί να επηρεάζουν τη μέτρηση της ποσότητας ασφάλτου, όπως οι καιρικές και θαλάσσιες συνθήκες, η θερμοκρασία της ασφάλτου, το είδος του πλοίου και η κλίση του. Επιπρόσθετα, διαφορές στη μέτρηση της ποσότητας της ασφάλτου που φορτώνεται και αυτής που εκφορτώνεται μπορεί να σημειώνονται λόγω διαφορετικών τεχνικών διαδικασιών φόρτωσης και εκφόρτωσης στα λιμάνια και διαφορετικού εξοπλισμού, αλλά και πιθανών διαρροών. Σε κάθε περίπτωση, η κρίση του ελέγχου ότι το σύνολο της διαφοράς των 102,543 μετρικών τόνων στον αέρα μεταξύ των ποσοτήτων φόρτωσης και εκφόρτωσης δε μεταφέρθηκε από την Ελλάδα στη Ρουμανία δεν είναι επαρκώς τεκμηριωμένη, πόσο, δε, μάλλον όταν στην ίδια την έκθεση της εταιρείας της 01ης/03/2023 αναφέρεται ότι λόγω του τελειώματος ή/και της κλίσης του σκάφους και των θέσεων μέτρησης των δεξαμενών φορτίου δεν ήταν δυνατό να μετρηθεί επαρκώς οποιαδήποτε εναπομείνουσα ποσότητα, ήτοι δεν αποκλείεται να υπάρχει κάποια εναπομείνουσα ποσότητα σε απομακρυσμένες περιοχές της δεξαμενής που να μην μπορεί να μετρηθεί. Ως εκ τούτου,

δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε τα απαραίτητα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι το σύνολο της πωληθείσας ποσότητας ασφάλτου φορτώθηκε στο πλοίο που ανέλαβε τη μεταφορά, για την οποία εκδόθηκαν πιστοποιητικά διακίνησης από το Τελωνείο, διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της φυσικής μεταφοράς του εμπορεύματος που τιμολογήθηκε προς την εταιρεία

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ΦΠΑ για την αξία που αντιστοιχεί στην ποσότητα της διαφοράς των 102,543 μετρικών τόνων και περιόρισε το δικαίωμα επιστροφής της προσφεύγουσας στο ποσό των 391.212,66 ευρώ έναντι του αιτηθέντος ποσού 400.481,64 ευρώ.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 13/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./12-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023 ως κάτωθι:

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		38.620,77		
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.668.673,44	1.668.673,44	1.668.673,44	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	400.481,64	400.481,64	400.481,64	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	400.481,61	400.481,61	400.481,61	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	400.481,61	391.212,66	400.481,61	

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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