



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.12.2024

Αριθμός απόφασης: 3401

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : 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 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

δ. 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 απόκαι αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στηνκατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-30.6.2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ.

7. Το αρ.συμπληρωματικό υπόμνημα.

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

Επί της απόκαι αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-30.6.2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 7.912.993.95 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022) ύψους 3.956.496.98 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του 2ου ΕΛΚΕ σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-30.6.2023 στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος Τaxis είναι αλλοδαπή εταιρεία (κατηγορία εντολέας ΕΕ μη ΦΠ), υπαγόμενη σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με απλογραφικά βιβλία, με κύρια δραστηριότητα και δευτερεύουσες δραστηριότητες και έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο την εταιρεία που εδρεύει στην

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ.εντολής ελέγχου, κατόπιν των αρ. αιτημάτων διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Βουλγαρίας, του αρ. αιτήματος διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Πολωνίας, και λαμβάνοντας υπόψη το αρ. αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Σλοβακίας. Τα ανωτέρω αιτήματα αφορούσαν τον έλεγχο ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς επιχειρήσεις των ως άνω κρατών μελών της ΕΕ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τις εν λόγω επιχειρήσεις χωρίς ωστόσο οι παραδόσεις να επιβεβαιώνονται από τις δηλώσεις των εν λόγω αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων και εν γένει από τα στοιχεία των ως άνω φορολογικών αρχών.

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος του συνόλου των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ήτοι για τις παραδόσεις προς τις ανωτέρω επιχειρήσεις καθώς και προς τις επιχειρήσεις με ΑΦΜ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι για το σύνολο των ως άνω ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-30.6.2023.

Επισημαίνεται ότι κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αναστολής χρήσης του ΑΦΜ της προσφεύγουσας για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, λόγω ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και

εσφαλμένης ερμηνείας των ισχυουσών διατάξεων και κακής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών αναφορικά με τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών. Η προσφεύγουσα δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και δέχεται παραγγελίες από του εκάστοτε πελάτες της απευθείας στην έδρα της στη Βουλγαρία και ως προς την εξόφληση προβαίνει στις σχετικές συνεννοήσεις απευθείας με τους πελάτες αυτούς. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα δεν έχει υποχρέωση να παρακολουθεί και να γνωρίζει τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών και της μεταφοράς αυτών ούτε να τηρεί σχετικό αρχείο προκειμένου να το προσκομίσει στον έλεγχο. Σε κάθε περίπτωση πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ήτοι η ύπαρξη ΑΦΜ του παραλήπτη των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος (και γνωστοποίηση αυτού) και η ορθή συμπλήρωση και υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Με το αρ.υπόμνημα προσκομίστηκαν έγγραφα (3.994 σελίδες) που σύμφωνα με την προσφεύγουσα αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών και εν γένει την συνδρομή των προϋποθέσεων για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Τα εν λόγω έγγραφα είχαν ήδη προσκομιστεί στον έλεγχο με το από 19.6.2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν 5104/2024 (23 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

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 παράδοσεις 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, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2859/2000: «1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ...

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε` , στ` και η` και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε` της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε` , στ` και η` ,...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 2859/2000: «1 Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α` 170). ...

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. ...

δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35. ...»

ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ` της παραγράφου αυτής, και οι Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του. ...»

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 διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα

από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
 - το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
 - τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
 - την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
 - στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
 - τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος
- ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

Τα εν λόγω στοιχεία 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.

δ.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. [...].

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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής στην κρινόμενη φορολογική περίοδο 1.1.2023-30.6.2023 η προσφεύγουσα έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών (εισηγμένων από τρίτες χώρες) προς άλλα κράτη-μέλη της ΕΕ (Βουλγαρία, Ιταλία, Πολωνία, Σλοβακία) και βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών για το σύνολο των ως άνω ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών, δεδομένου ότι:

1. Σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για το σύνολο των υπό κρίση συναλλαγών δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των εν λόγω αγαθών εκτός της Ελλάδας σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ καθώς δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε μεμονωμένο

μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 της Ε.2019/2022 ούτε γενικότερα προσκομίστηκαν στοιχεία για την απόδειξη εξόφλησης της μεταφοράς. Περαιτέρω, όπως αναλύεται εκτενέστερα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, τα CMR για τις παραδόσεις αγαθών με το τιμολόγιο της προσφεύγουσας προς τη Βουλγαρική επιχείρηση και με τα τιμολόγια της προσφεύγουσας προς την Πολωνική επιχείρηση δε φέρουν τα προσήκοντα στοιχεία προκειμένου για την απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών.

Περαιτέρω, ειδικότερα όσον αφορά τις συναλλαγές με την εδρεύουσα στην Σλοβακία επιχείρηση με την επωνυμία δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο εκτελωνισμού/εισαγωγής και ενδοκοινοτικής παράδοσης αυτών.

2. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την απόδειξη εξόφλησης των τιμολογίων των υπό κρίση συναλλαγών (με τραπεζικά μέσα πληρωμής).

3. Σύμφωνα με το αρ..... αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Βουλγαρίας, στο VIES η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις φορολογικές περιόδους 3^ο και 4^ο /2023 προς τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία ύψους 170.570,00 €. Ωστόσο η ως άνω βουλγαρική επιχείρηση αρνήθηκε ότι είχε συναλλαγές και εμπορικές σχέσεις με την προσφεύγουσα, ούτε είχε καταχωρίσει τις εν λόγω συναλλαγές στα βιβλία της.

4. Σύμφωνα με το αρ. αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Βουλγαρίας, στο VIES η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην φορολογική περίοδο 3^ο /2023 προς τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία ύψους 59.342,00 €. Ωστόσο η ως άνω βουλγαρική επιχείρηση είχε δηλώσει αποκτήσεις από την προσφεύγουσα ύψους 18.642,00 €.

5. Σύμφωνα με το αρ..... αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Πολωνίας, στο VIES η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις φορολογικές περιόδους 3^ο 4^ο και 5^ο /2023 προς την πολωνική επιχείρηση με την επωνυμία ύψους 671.164,00 €. Ωστόσο η ως άνω πολωνική επιχείρηση αρνήθηκε ότι παρέλαβε τα αγαθών εν λόγω συναλλαγών.

6. Σύμφωνα με το αρ. αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Σλοβακίας, στο VIES η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις στις φορολογικές περιόδους 1^ο 2^ο και 3^ο /2023 προς την σλοβακική επιχείρηση με την επωνυμία ύψους 58.616,00 €. Ωστόσο η ως άνω σλοβακική επιχείρηση δεν είχε δηλώσει τις εν λόγω συναλλαγές στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω επιχείρηση αναζητήθηκε από τη Φορολογική Αρχή της Σλοβακίας και δε βρέθηκε στην έδρα της.

Επειδή, για το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης έχει λάβει θέση ήδη ο έλεγχος με την απόέκθεση ελέγχου, συμπελαμβανομένων και των προσκομισθέντων εγγράφων (3.994 σελίδες) με το αρ.συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας (για τον εκτελωνισμό/εισαγωγή και παραδόσεις για τις συναλλαγές με τα ΑΦΜ της κρινόμενης περιόδου), βάσει των οποίων κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ του συνόλου των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι πληρούνται οι

προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεδομένου ότι βάσει των ισχυουσών διατάξεων δεν υφίσταται υποχρέωση απόδειξης της μεταφοράς και της εξόφλησης, και σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την ύπαρξη ΑΦΜ του παραλήπτη των αγαθών στα άλλα κράτη μέλη (και γνωστοποίηση αυτού) και την ορθή συμπλήρωση και υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, για την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον ΦΠΑ πρέπει να πληρείται το σύνολο των προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και των σχετικών οδηγιών, στις οποίες περιλαμβάνεται και η απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών εκτός Ελλάδας στα λοιπά κράτη-μέλη της ΕΕ. Περαιτέρω, ειδικότερα όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Ε. 2019/2022 για το τεκμήριο μεταφοράς, όπως στις κρινόμενες συναλλαγές, άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή), να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται. Σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα όλα τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, και από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών.

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, υπόχρεοι στο φόρο είναι, μεταξύ άλλων, ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2859/2000.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-30.6.2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

- Υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-30.6.2023

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	7.912.993,95 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022)	3.956.496,98 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.869.490,93 €

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 Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.