



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3428

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

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 1064/12.04.2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή:

- της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, η οποία έχει εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μέσω φορολογικού αντιπροσώπου και έχει λάβει ΑΦΜ, με έδρα και
- του, ως φορολογικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα για σκοπούς Φ.Π.Α. της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρείας, κατοίκου

κατά:

- της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023,
 - της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2024.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής:

- της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, η οποία έχει εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μέσω φορολογικού αντιπροσώπου και έχει λάβει ΑΦΜ και
- του, ως φορολογικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα για σκοπούς Φ.Π.Α. της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρείας,

η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. ποσού 1.286.910,97 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 του ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 643.455,49 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **1.930.366,46 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 4.438,57 €.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 €** (=2*250,00 € λόγω πρώτης υποτροπής), διότι δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, ήτοι στο με αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕΑίτημα Παροχής Στοιχείων αρθ. 14 ν.4987/2022 για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων) για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2023-31/12/2023 και οποιουδήποτε στοιχείου και παραστατικού αναφορικά με τις συναλλαγές της με τηνκατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθ. 5, παρ. 14 του ν.4308/2014, του άρθ. 14 του ν.4987/2022 όπως ίσχυε και των άρθ. 14 παρ. 2, 27 παρ. 1,7 και 29 του ν.5104/2024 όπως ισχύουν.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόΕκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. & Κ.Φ.Δ. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., αιτία για την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου ήταν η λήψη του αρ. πρωτ.εγγράφου της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού

Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙΕΣΕΛ), με το οποίο η Φορολογική Διοίκηση της Ισπανίας ζήτησε τη διενέργεια ελέγχου και την παροχή πληροφοριών για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας εταιρείας προς την ισπανική εταιρείακατά το έτος 2023 αξίας 2.551.816,00 €, καθότι η τελευταία αρνείται την απόκτηση αγαθών από την πρώτη.

Ο έλεγχος απέστειλε σε αμφότερους τους προσφεύγοντες το με αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕΑίτημα Παροχής Στοιχείων αρθ. 14 ν.4987/2022, με το οποίο αιτήθηκε την προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων), αλλά και κάθε στοιχείου προς τεκμηρίωση των φερόμενων ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την ανωτέρω ισπανική εταιρεία (μεταφορικά έγγραφα, πληρωμές, στοιχεία επικοινωνίας αντισυμβαλλομένου κλπ.).

Λόγω μη ανταπόκρισης στο ανωτέρω αίτημα εκ μέρους των προσφευγόντων, ο έλεγχος απέστειλε επίσης:

- το αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕαίτημα παροχής πληροφοριών προς την Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (ΔΑΤΕ) και
- το αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕαίτημα παροχής πληροφοριών προς την εκτελωνιστική εταιρεία

προκειμένου να προσκομίσουν οποιοδήποτε στοιχείο αναφορικά με τις εισαγωγές αγαθών από την Κίνα στην Ελλάδα από την προσφεύγουσα εταιρεία υπό το τελωνειακό καθεστώς 42 και την ακόλουθη ενδοκοινοτική παράδοσή τους στην Ισπανία.

Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (ΔΑΤΕ) και την εκτελωνιστική εταιρεία με Α.Φ.Μ.και από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι οι πωλήσεις αγαθών της προσφεύγουσας εταιρείας προς την επιχείρησηκαι έδρα την Ισπανία συνολικής αξίας 5.380.623,10 €, δεν τύγχαναν ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την Ελλάδα προς την Ισπανία, ήτοι πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. κατά το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 (ως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο), το άρθρο 45^α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 (ΕΕ) και τις Ε. 2019/2022 και Ε. 2079/2022 (όπως ισχύουν από 01/01/2020), αλλά εγχώριες πωλήσεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α..

Στο συμπέρασμα αυτό κατέληξε ο έλεγχος, διότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των ανωτέρω διατάξεων και ειδικότερα:

- Τα CMR δε φέρουν υπογραφή και σφραγίδα του παραλήπτη, αλλά και στη συντριπτική τους πλειοψηφία ούτε από τη μεταφορική εταιρεία.
- Δεν προσκομίστηκε κανένα άλλο οποιοδήποτε έγγραφο από άλλη ανεξάρτητη πηγή που να τεκμηριώνει όσα αναφέρονται στα CMR.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει μεν εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς την ισπανική εταιρεία, ωστόσο δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό εξόφλησης, είτε για τα αγαθά που πωλήθηκαν σε αυτήν είτε για τη μεταφορά των αγαθών.
- Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία επικοινωνίας με τον πελάτη και έγγραφα συμβάσεις-συμφωνητικά συνεργασίας, παρόλο που προκύπτουν συναλλαγές μεγάλης αξίας.
- Η ισπανική επιχείρηση αρνείται την απόκτηση αγαθών από την προσφεύγουσα εταιρεία μέσω του ελληνικού Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της τελευταίας.

Ως εκ τούτου, επί του συνολικού ποσού των επίμαχων συναλλαγών των 5.380.623,10 €, ο έλεγχος υπολόγισε Φ.Π.Α. εκροών με συντελεστή 24% και το προκύπτον ποσό των **1.291.349,54 €** καταλογίστηκε με την υπ' αριθμόνπροσβαλλόμενη πράξη για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/12/2023.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης-πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

2ος λόγος: Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων, της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.

3ος λόγος: Ελλιπής αιτιολογία της σχετικής έκθεσης Ελέγχου.

4ος λόγος: Μη πλήρωση των προϋποθέσεων για τον καταλογισμό του προστίμου στον προσφεύγοντα-φορολογικό αντιπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας.

Σημειώνεται ότι δεν προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός αναφορικά με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 (ως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο) «απαλλάσσεται από το φόρο 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...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999, όπως ισχύει για περιόδους από 01/01/2020:

«...

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.

...».

Επειδή στο άρθρο 138 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζεται ότι: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών».

Επειδή στην Ε. 2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912», όπως τροποποιήθηκε με την Ε. 2079/2022, ορίζεται στο υπό στοιχεία Δ. Κεφάλαιο με θέμα «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 ΥΠΑ 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 ΥΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΥΠΑ). Κατά τα λοιπά, η

απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΥΠΑ 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 μέσω μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης αυτού - 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. Στο 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 ΥΠΑ, 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 31 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» [...] **Παράγραφος 2**: i. 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 ΥΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΥΠΑ). 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)».

Επειδή εξάλλου, και η μετέπειτα εκδοθείσα Ο.3024/24-3-2023 Οδηγία του Διοικητή ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.» παραπέμπει ευθέως στην εφαρμογή της Ε.2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, ενεργώντας σε συμπλήρωση αυτής, και ειδικότερα ορίζει «...2. **Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.** Ο έλεγχος για την

επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. εξετάζει αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά. Ενδεικτικά, για τις συνηθέστερες περιπτώσεις σημειώνονται τα κάτωθι: [...] **2.1.1. Απαλλαγή Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.** Για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κ-Μ από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, σε υποκείμενο στον φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο ΚΜ (σχετ. η με αριθ. ΠΟΛ.1201/1999 εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών και η με αριθ. Ε.2019/2022 εγκύκλιος ΑΑΔΕ), από τον έλεγχο αναζητούνται και ελέγχονται τα κάτωθι:

- αν τόσο ο ελεγχόμενος (πωλητής) όσο και ο αγοραστής είναι υποκείμενοι στον φόρο.
- το παραστατικό πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Στο ανωτέρω παραστατικό αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή.
- επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή και ότι αυτός εμφανίζεται ως έγκυρος στο σύστημα VIES.
- αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ.
- τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία να αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος.
- εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας περιόδου.

Περαιτέρω ο έλεγχος δύναται να αναζητεί, κατά περίπτωση, οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Αναφορικά με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο από 1/1/2020 και μετά, από τα αναφερόμενα στην Ε.2019/2022 επισημαίνονται τα κάτωθι:

-Προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των εκροών

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022), τυπικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. είναι α) ο αποκτών να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και β) η ορθή συμπλήρωση και υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

-Αποδεικτικά στοιχεία για τη φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ.

Βάσει των ίδιων ως άνω διατάξεων, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης επήλθε από 1/1/2020 και μετά, καθιερώνονται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τη μεταφορά αγαθών και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα.

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

Στην κατηγορία 2 περιλαμβάνονται τα κάτωθι έγγραφα:

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, και iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο Κ-Μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω Κ-Μ.

Σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών διακρίνονται οι κάτωθι περιπτώσεις:

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

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

Είτε:

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

Είτε:

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

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

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 προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως τη δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών. Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

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.

Περαιτέρω, σημειώνονται τα εξής:

- *Καταρχήν τα δύο μέρη εξ' ορισμού δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά Κ-Μ).*

- Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς και ως

εκ τούτου αναζητούνται τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999.

- Η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα Κ-Μ προς ένα άλλο Κ-Μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει. Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον Φ.Π.Α. στο Κ-Μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.
- Τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο (ελεγχόμενο).
- Η εγκύκλιος ΠΟΛ.1201/1999 συνεχίζει να είναι σε ισχύ με την επισήμανση ότι η υποπερίπτωση γα) της περίπτωση γ' του άρθρου 4 έπαψε να ισχύει από 22/2/22 (σχετ. Ε.2019/2022)».

Επειδή με την ΣτΕ 4246/2015, κρίθηκε ότι: "...9. Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων «η υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν από φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι τα κράτη μέλη φοροαπαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός της Κοινότητας, οι οποίες πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο, ή για μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή σε άλλο κράτος μέλος πλην εκείνου στο οποίο βρίσκεται η αφετηρία της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Ως παρέκκλιση από την εγγενή στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ θεμελιώδη αρχή ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται δυνάμει του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ, το οποίο εφαρμόζεται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και στο πλαίσιο του οποίου η φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών στηρίζεται στην αρχή της κατανομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική εμπορική πράξη (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, σκέψη 22). Συνεπώς, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο στο κράτος μέλος αφετηρίας της ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς αγαθών, στην οποία αντιστοιχεί μια ενδοκοινοτική αγορά φορολογούμενη στο κράτος μέλος παραλαβής των αγαθών που απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν, αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση και, ως εκ τούτου, την παραβίαση της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27 ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, σκέψεις 24 κα' 25)" (απόφαση της 27/9/2007, C-146/05, ..., σκ. 21-23). Περαιτέρω, έχει κριθεί ότι "Όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου για ενδοκοινοτική παράδοση εμπορεύματος κατά την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 42 της αποφάσεώς του κ.λπ., ότι είναι αναγκαίο προς τούτο να έχει εκχωρηθεί το δικαίωμα κυριότητας επί του εμπορεύματος στον αγοραστή, να έχει αποδειχθεί από τον προμηθευτή η αποστολή ή η μεταφορά του εμπορεύματος αυτού σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εμπόρευμα να έχει απομακρυνθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως. Το Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης, με τη σκέψη 44 της [...] αποφάσεως . κ.λπ., ότι, μετά την κατάργηση του ελέγχου στα σύνορα μεταξύ κρατών μελών, οι φορολογικές αρχές εξακριβώνουν αν τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως κυρίως βάσει των αποδείξεων που παρέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο

και των δηλώσεων που υποβάλλουν. [...] [Προς εφαρμογή του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στον προμηθευτή απόκειται να αποδείξει ότι πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις απαλλαγής [...] » (απόφαση της 27/9/2007, C184/05, , σκ. 23, 24,26), καθώς και ότι «Όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να παράσχουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν άπτεται άμεσα του ζητήματος αυτού. Η εν λόγω οδηγία ορίζει απλώς, στο άρθρο 28γ, Α, πρώτο σκέλος, ότι στα κράτη μέλη απόκειται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών [...]. Βεβαίως, το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις για τους υποκειμένους στον φόρο όσον αφορά τη λογιστική καταχώριση, την τιμολόγηση, τη δήλωση και την παρουσίαση των συγκεντρωτικών στοιχείων στις φορολογικές αρχές. Η παράγραφος 8 του ίδιου άρθρου παρέχει, πάντως, στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προβλέψουν άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Κατά πάγια νομολογία, τα μέτρα που τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, προς εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών [...]. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ [...] Ένα εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου, Πράγματι, οι πράξεις αυτές πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους Όσον αφορά τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα μιας παραδόσεως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αν μια παράδοση πληροί τις προβλεπόμενες στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέσεις, δεν οφείλεται ΦΠΑ για την παράδοση αυτή. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί [..] τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλείφθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις, τούτο δεν ισχύει όταν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων είχε ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων [...], Είναι σημαντικό [...] να μπορούν να ληφθούν υπόψη, κατά τον λογιστικό έλεγχο των φορολογουμένων, οι μεταβολές στον χαρακτηρισμό μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως που επήλθαν μετά την πραγματοποίηση της εν λόγω πράξεως. Αυτά ενδέχεται να αποδειχθούν αναγκαία όταν συντρέχουν περιστάσεις οι οποίες επήλθαν ανεξαρτήτως της βουλήσεως των προσώπων αυτών. Ως εκ τούτου, ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας μιας παραδόσεως πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίπτωση μεταγενέστερης τακτοποιήσεως της λογιστικής καταστάσεως, εφόσον πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες που ορίζουν την πράξη αυτή» (απόφαση της 27/9/2007, C*146/05, σκ. 29-33). Ακόμη, έχει κριθεί αναφορικά με τις διατάξεις των άρθρων 131 και 138 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 347), που επαναλαμβάνουν κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α, πρώτο εδάφιο της έκτης οδηγίας, ότι «το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μπορεί να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε

αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή» (απόφαση της 6/9/2012, C-273/11, , σκ. 55, πρβλ. και απόφαση της 27/9/2007, C409/04, κ.λπ., σκ. 68). Εξάλλου, προσκόμιση πλαστών τιμολογίων ή ψευδών δηλώσεων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη παραποίηση αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να εμποδίσει την επακριβή είσπραξη του φόρου και, κατά να διακυβεύσει την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. οι ενέργειες όμως αυτές είναι πολύ σοβαρότερες όταν διαπράττονται στο πλαίσιο του μεταβατικού συστήματος φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το οποίο λειτουργεί βάσει αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο. Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής. Συγκεκριμένα, η άρνηση χορηγήσεως φοροαπαλλαγής σε περίπτωση παραβάσεως υποχρεώσεως προβλεπόμενης από το εθνικό δίκαιο, όπως της υποχρεώσεως προσδιορισμού του αγοραστή που αποτελεί τον παραλήπτη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, έχει αποτρεπτικό αποτέλεσμα που σκοπεί στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εν λόγω υποχρεώσεως και στην πρόληψη παντός είδους φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής [...]. Κατά συνέπεια, [...] το κράτος μέλος αναχωρήσεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας προς επιδίωξη του σκοπού που συνίσταται στην ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και στην πρόληψη κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης. Ωστόσο, όσον αφορά ειδικές περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν σοβαροί λόγοι να υποτεθεί ότι θα μπορούσε να επιχειρηθεί επιτυχώς η αποφυγή καταβολής ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση που αντιστοιχεί στην επίμαχη παράδοση, τούτο δε παρά την αμοιβαία αρωγή και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των οικείων κρατών, το κράτος μέλος αναχωρήσεως οφείλει καταρχήν, να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής υπέρ του προμηθευτή αγαθών και να υποχρεώσει αυτόν να καταβάλει τον φόρο εκ των υστέρων ώστε να αποτραπεί το ενδεχόμενο να μην καταβληθεί καθόλου φόρος. Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, επισημαίνεται ότι δεν αντίκειται στην αρχή αυτή η κατάσταση κατά την οποία προμηθευτής που μετέχει στη φοροαποφυγή υποχρεούται να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ επί της ενδοκοινοτικής παραδόσεως που πραγματοποίησε, υπό την προϋπόθεση ότι η εμπλοκή του στη φοροαποφυγή συνιστά αποφασιστικό στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της αναλογικότητας κρατικού μέτρου. Επιπλέον, η διαπίστωση ότι το κράτος μέλος αναχωρήσεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ούτε από τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου ούτε από την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Συγκεκριμένα, οι αρχές αυτές δεν μπορούν να προβάλλονται παραδεικνύτως από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατόπιν των προεκτεθέντων, όταν έχει μεν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εντούτοις, κατά την παράδοση αυτή, ο προμηθευτής απέκρυψε την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να του παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ, το κράτος μέλος αναχωρήσεως της κοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής της πράξεως αυτής, βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας» (απόφαση της 7/12/2010, C-285/09, R, σκ. 48-55). Τέλος, έχει κριθεί ότι «Η προϋπόθεση του άρθρου 28γ, σημείο Α,

στοιχείο α' , πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία ο αποκτών πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο [...] που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε άλλο κράτος μέλος» δεν σημαίνει, αυτή καθαυτήν, ότι ο αποκτών πρέπει να ενεργεί με ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της επίμαχης αποκτήσεως» (απόφαση της 27/9/2012, C-587/10, VSTR, σκ. 40), καθώς κα', αναφορικά με τα άρθρα 214 και 226 της οδηγίας 2006/112 που επαναλαμβάνουν κατ' ουσίαν ρυθμίσεις του άρθρου 22 της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε βάσει του άρθρου 28η αυτής, ότι "Στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, σκοπός του οποίου είναι η μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδιδόμενων αγαθών η ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται αυτή η τελική κατανάλωση. Η οδηγία 2006/112 επιβάλλει, αφενός, με το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο β' , στα κράτη μέλη την υποχρέωση να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ταυτοποιείται με ατομικό αριθμό. Αφετέρου, η οδηγία αυτή απαιτεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου της 226, σημείο 4, να μνημονεύεται υποχρεωτικά στο τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται πάντοτε σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, υπό την κάλυψη του οποίου έγινε προς τον τελευταίο η κατά το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας παράδοση αγαθών. Ωστόσο, ούτε το κείμενο του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ούτε η νομολογία μνημονεύουν, μεταξύ των υλικών προϋποθέσεων της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τις οποίες απαριθμούν εξαντλητικώς, την υποχρέωση κατοχής αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Ασφαλώς, η χορήγηση τέτοιου αριθμού αποδεικνύει το φορολογικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο από πλευράς εφαρμογής του ΦΠΑ και διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Ωστόσο, πρόκειται για τυπική απαίτηση, η οποία δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως [...]" (απόφαση της 6/9/2012, C 273/11, σκ. 57-60, της 27/9/2012, C 587/10, σκ. 51, πρβλ, και απόφαση της 9/10/2014, C 492/13, σκ. 35-36)».

Επειδή ως προεκτέθηκε, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την ανωτέρω υπ' αρ. 4246/2015 απόφασή του έχει ήδη κρίνει σχετικά με την μη αντίθεση των εν προκειμένω εφαρμοστέων διατάξεων των αρθ. 28 και 34 του ν.2859/2000, του άρθρου 138 παρ. 1 στοιχείο α' της Οδηγίας 2006/112/Ε, του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, της ΠΟΛ 1201/1999 και της Ε.2019/22-2-2022 Εγκυκλίου Διοικητή ΑΑΔΕ, με τις αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης Φ.Π.Α. βασίστηκε στην απόθεωρηθείσα, σαφή και αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία με τη σειρά της εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αν η πωλήτρια-προσφεύγουσα αναλάμβανε την ως άνω ευθύνη μεταφοράς των προϊόντων, θα έπρεπε να αποδείξει τη μεταφορά με τους εξής εναλλακτικούς τρόπους:

α) είτε προσκομίζοντας **τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά 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) τα οποία να έχουν εκδοθεί από **δύο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο**, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα,

β) είτε διαθέτοντας οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο από τα ως άνω αναφερθέντα και σωρευτικά οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο (ήτοι ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.), άπαντα εκδοθέντα από **δύο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο**, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Αντιστοίχως, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αν η ως άνω ευθύνη μεταφοράς των προϊόντων βαρύνει την αγοράστρια ιταλική επιχείρηση, τότε η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αποδείξει τη μεταφορά προσκομίζοντας ως όφειλε σωρευτικά τα εξής έγγραφα:

- 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, καθώς και
- ii) περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία συνιστάμενα διαζευτικά είτε σε τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά 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) τα οποία να έχουν εκδοθεί από **δύο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο**, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, είτε σε οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο από τα ως άνω αναφερθέντα και σωρευτικά οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο (ήτοι ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.), άπαντα εκδοθέντα από **δύο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο**, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Επειδή συμπερασματικά, ανεξαρτήτως τελικά του προσώπου που βαρύνεται με την ευθύνη μεταφοράς των αγαθών στην Ισπανία, τα έγγραφα μεταφοράς CMR που τέθηκαν τελικά στη διάθεση του ελέγχου δεν αρκούν από μόνα τους να αποτελέσουν αποδεικτικά στοιχεία για την μεταφορά των αγαθών στην Ισπανία, καθότι **ουδέποτε προσκομίστηκε στον έλεγχο δεύτερο μη αντιφατικό αποδεικτικό τεκμήριο εκδοθέν από ανεξάρτητο μέρος, αλλά ούτε και σχετική γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, όπως ορίζεται στο άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, στην Ε.2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ και στην Ο.3024/24-3-2023 Οδηγία του Διοικητή ΑΑΔΕ.**

Επειδή κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, σε ομοειδείς διεθνείς συναλλαγές, η πώληση και η αποστολή σημαντικής αξίας προϊόντων από μια επιχείρηση σε άλλη, με έδρα σε διαφορετική χώρα, αποτυπώνεται εγγράφως προκειμένου να διατυπώνονται με σαφήνεια οι επιμέρους όροι της συμφωνίας και να διασφαλίζονται τα συμβαλλόμενα μέρη σε περίπτωση παραβίασής τους.

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσκομίζουν έγγραφα-συμβάσεις σχετικά με τους όρους συνεργασίας με την εν λόγω ισπανική επιχείρηση.

Συνεπώς, οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν στον έλεγχο την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αφού, εκτός των ανωτέρω:

- Τα CMR δε φέρουν υπογραφή και σφραγίδα του παραλήπτη, αλλά και στη συντριπτική τους πλειοψηφία ούτε από τη μεταφορική εταιρεία.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει μεν εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς την ισπανική εταιρεία, ωστόσο δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό εξόφλησης, είτε για τα αγαθά που πωλήθηκαν σε αυτήν είτε για τη μεταφορά των αγαθών.
- Η ισπανική επιχείρηση αρνείται την απόκτηση αγαθών από την προσφεύγουσα εταιρεία μέσω του ελληνικού Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της τελευταίας.

Επειδή συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές πληρούν τις προϋποθέσεις απαλλαγής του ΦΠΑ ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, όπως ορίζονται στις ως άνω διατάξεις και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε επί αυτών Φ.Π.Α. εκροών με συντελεστή 24%.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δε στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπο του δεύτερου εξ αυτών, φυσικού προσώπου-φορολογικού αντιπροσώπου για σκοπούς Φ.Π.Α. της πρώτης εξ αυτών στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 7 του Ν. 2859/2000 (ως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο):

«Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

[...]

δ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35,

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 (ως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο):

«Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

[...]

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 55 του Ν. 2859/2000 (ως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο):

«Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 3 της ΠΟΛ 1281/1993 Απόφασης με Θέμα: “Όροι, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από υποκείμενους εγκαταστημένους εκτός Ελλάδος, υποχρεώσεις και δικαιώματα αυτών”:

«Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του ν. 1642/86, όπως ισχύει, καθώς και του π.δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.».

Επειδή εν προκειμένω, ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων συνομολογεί ότι έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος για σκοπούς Φ.Π.Α. της πρώτης εξ αυτών στην Ελλάδα. Συνεπώς, καθίσταται υπόχρεος για την υποβολή των δηλώσεων Φ.Π.Α. του νομικού προσώπου στην Ελλάδα και την καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α., φέροντας αλληλέγγυα ευθύνη με αυτό.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής:

- της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, η οποία έχει εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μέσω φορολογικού αντιπροσώπου και έχει λάβει ΑΦΜ και
- του, ως φορολογικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα για σκοπούς Φ.Π.Α. της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρείας,

και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ.....Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

A)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.286.910,97
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	643.455,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.930.366,46
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

B)Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **500,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.