



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/01/2025

Αριθμός απόφασης:

105

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Τμήμα Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 347

E-mail : ded.ath@aade.gr

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας που εδρεύεικατά:
α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/12/2023-31/12/2023** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2024-31/03/2024** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 02/08/2024, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/12/2023-31/12/2023** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 29.081,85 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 14.540,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **43.622,78 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2024-31/03/2024** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 101.037,68 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 50.518,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **151.556,52 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών τις θαλάσσιες και ακτοπολιτικές μεταφορές εμπορευμάτων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ή μη των υποχρεώσεων της ως προς τις διατάξεις περί Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/12/2023-31/03/2024 σύμφωνα με την με αριθμόεντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Με τη με αριθμόυποβληθείσα περιοδική δήλωση προς την Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή του συνολικού πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της περιόδου από 01/03/2024 έως 31/03/2024 ποσού 24.771,98 ευρώ, το οποίο προέρχεται από τη διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης (ενδοκοινοτικές παραδόσεις). Στα πλαίσια αυτά εκδόθηκε η με αρ.εντολή ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιεί εισαγωγές προϊόντων από την Κίνα τα οποία στη συνέχεια μεταπωλεί σε χώρες της ΕΕ. Για την εισαγωγή των αγαθών άλλοτε εντάσσεται στο τελωνειακό καθεστώς 42 χωρίς την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στο τελωνείο κατά την εισαγωγή, αλλά με την καταβολή του στη χώρα προορισμού των εμπορευμάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και άλλοτε στο τελωνειακό καθεστώς 40 όπου η προσφεύγουσα καταβάλλει κανονικά ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε η ύπαρξη των κάτωθι δύο αξιολογημένων δελτίων πληροφοριών:

1) Του με αρ. πρωτ.Δελτίου Πληροφοριών του Γ Τελωνείου Εισαγωγής Πειραιά σύμφωνα με το οποίο η δηλωθείσα αξία τιμολογίου αγοράς κατά την εισαγωγή δεν έγινε αποδεκτή και αναπροσαρμόστηκε (αριθ. διασφ.

Η συναλλαγή εξετάστηκε από την αρμόδια υπηρεσία (4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) με τη με αριθ.εντολή ελέγχου και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές,

2) Του με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.έγγραφο του τμήματος ΣΤ «Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ» κατόπιν του με αρ. πρωτ.Αιτήματος περί Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής όσον αφορά τη επιχείρηση, το οποίο ελήφθη υπόψη από τον διενεργηθέντα έλεγχο.

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και όσον αφορά στις παραδόσεις, διαπιστώθηκε από το διενεργηθέντα έλεγχο ότι εκδόθηκαν τα κάτωθι Τιμολόγια Πώλησης προς πελάτες εγκαταστημένους σε άλλο κράτος-μέλος για τα οποία κρίθηκε ότι έπρεπε να υπαχθούν σε Φ.Π.Α διότι δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης λόγω προσκόμισης ελλιπών αποδεικτικών στοιχείων (τεκμηρίων) ως ακολούθως:

ΤΙΜΟΛΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΑΞΙΑ	ΧΩΡΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	1ο μαχητό τεκμήριο (CMR)	2ο μαχητό τεκμήριο
40			34.700,90 €	.....	Προσκομίστηκε	Δεν προσκομίστηκε
43			35.180,79 €	.....	Προσκομίστηκε	Δεν προσκομίστηκε
45			38.108,62 €	.....	Προσκομίστηκε	Δεν προσκομίστηκε
33			45.746,77 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
34			23.403,13 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
35			39.309,66 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
36			39.208,20 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
37			39.519,89 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
38			40.653,88 €	.....	Δεν έχει όλες τις απαιτούμενες εγγραφές	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
39			37.734,18 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
41			23.676,18 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
42			40.781,28 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
46			28.978,80 €	.....	Δεν είναι υπογεγραμμένο από κανένα συμβαλλόμενο μέρος	Δεν προσκομίστηκε
49			33.389,26 €	.....	Προσκομίστηκε	Δεν προσκομίστηκε
47			38.070,10 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του

						μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
48	.....	.....	40.580,23 €	.....	Προσκομίστηκε	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
50	.....	.....	43.569,46 €	.....	Δεν είναι υπογεγραμμένο από κανένα συμβαλλόμενο μέρος	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση
44	.....	.....	22.770,00 €	.....	Δεν είναι υπογεγραμμένο από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη	Τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του μεταφορέα από την αγοράστρια επιχείρηση

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν προέκυψε η διενέργεια της φυσικής μεταφοράς των εν λόγω αγαθών από το Ελληνικό έδαφος στο κράτος μέλος απόκτησης (.....) και ακολούθως ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν αφορούσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την Ελλάδα προς τις ως άνω χώρες, ήτοι πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα κατά το άρθρο 28 του ν.2859/2000, αλλά εγχώριες πωλήσεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., ο οποίος καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη:

1. Λανθασμένη η απόρριψη του αιτούμενου προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ συνολικού ποσού 24.771,98 ευρώ από τη φορολογική διοίκηση με αποτέλεσμα μη νομίμως να μην επιστρέφεται στην εταιρεία το ως άνω ποσό ή μη νομίμως να μη συμψηφίζεται με τα καταλογισθέντα στην εταιρεία προς πληρωμή ποσά φόρου ΦΠΑ κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων της εθνικής και ενωσιακής νομοθεσίας και νομολογίας και της αρχής ουδετερότητας του ΦΠΑ. Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.
2. Μη νόμιμη κρίση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς των επίμαχων εμπορευμάτων στις αγοράστριες εταιρείες και πλημμελής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου. Η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε διοικητική συνδρομή προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές τηςγια την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024 βάσει της ΠΟΛ 1201/1999.

3. Τη μη νόμιμη απάντηση της φορολογικής διοίκησης τηςδιότι αντιβαίνει στο κανονισμό 904/2010 της ΕΕ καθώς και την εσφαλμένη ως μη νόμιμη χρήση αυτής από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 1α του αρθ.28 του ν.2859/2000 – Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 34 του ν. 5135/2024 (ΦΕΚ Α 147/16.09.2024) και ισχύει από 16/09/2024, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από 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 τον έχει γνωστοποιήσει στον προμηθευτή..[..]

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 αν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές..»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106/ 26-4-1999 με θέμα: «Διευκρινίσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών» αναφέρεται ότι: «1. Η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES, με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ.

2. Η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο Έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/ΦΠΑ είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω Fax) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' (VIES), στα τηλέφωνα: 36.46.227 ή 36.16.754 και Fax: 36.16.216 ή 36.37.103 και 36.37.156.

3. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Διευκρινίζουμε ότι, κατά τη στιγμή της

έκδοσης του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

Συνεπώς, η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών. Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του Έλληνα πωλητή των αγαθών, απαιτούνται εκτός του Τιμολογίου πώλησης:

αα) Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ αυτοκινήτου) και Δελτίο Αποστολής των αγαθών.

ββ) Εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, εκτός του Δελτίου Αποστολής επί του οποίου πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του ΦΙΧ αυτοκινήτου, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος - μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτοκίνητο ή κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ) από τρίτες χώρες κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

β) Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος με μεταφορικά μέσα Δημοσίας Χρήσεως, ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική, διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR).

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών θέτουν στην Υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή), ζητούν να τους αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα Τιμολόγια, Τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα. Κατόπιν των ανωτέρω, εφιστούμε την προσοχή των Προϊσταμένων των αρμοδίων ΔΟΥ ώστε:

- Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη συναλλαγή. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν ΦΠΑ στο Τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος, να ελεγχθούν άμεσα,

προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

- Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν από τις ΔΟΥ επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1078/2.4.1991 ή ΠΟΛ.1185/1988 Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών) που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, γιατί δεν τηρούνται οι τρεις προϋποθέσεις σωρευτικά, όπως προαναφέρονται, παρακαλούμε να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα, προκειμένου να καταβληθεί άμεσα στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατό, στο Τμήμα Δ' (VIES) της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ, με Fax (36.16.216 ή 36.37.103), συνοποβάλλοντας και αντίγραφα των διορθωμένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διορθωθούν τα αρχεία του VIES στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών - μελών.

- Σε περίπτωση που οι εν λόγω ελληνικές επιχειρήσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ.1262/2.8.1993 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτη - μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που, βάσει της απόφασης αυτής, μπορούν να αγοράζουν χωρίς ΦΠΑ, εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, οπότε θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας. Εξυπακούεται ότι το όριο απαλλαγής της επόμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.1642/1986, θα υπολογίζεται βάσει των τροποποιημένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτοί προκύπτουν μετά από την αφαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα, οπότε δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

- Να ελέγχετε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1281/6.11.1998 Εγκύκλιο Διαταγή του Υπουργού Οικονομικών, γιατί θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η χώρα μας πρέπει να δίνει σαφείς και ακριβείς απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν οι Διοικήσεις των άλλων κρατών - μελών, στα πλαίσια των ελέγχων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος» αναφέρεται ότι: «Όσον αφορά στην εφαρμογή της παραπάνω σχετικής Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και

μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, παρ. 1 του Ν. 1642/86, 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 10.α. του Ν. 1642/86.

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 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.

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 Φ.Π.Α. 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 Κ.Β.Σ. 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.

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 άφιξη 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 η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες.

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/νση Φ.Π.Α., 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 υποκειμένων 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 Φ.Π.Α.

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

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1078/91, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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 Α.Φ.Μ. των αγοραστών και εφόσον κρίνεται σκόπιμο θα αποστέλλεται ερώτημα στη διεύθυνση Φ.Π.Α. - 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1006/9.1.2015 (ΦΕΚ Β' 120/ 21.1.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.»: **«Άρθρο 4: Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής** του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε. **Για την απαλλαγή** του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε **απαιτείται:** Α. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας. [...]. Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς **εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος.** α. ο εισαγωγέας (διασαφιστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει

ΑΦΜ/VIΕS στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. [...]. β. **ο αγοραστής** των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και **να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS**. γ. **επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIΕS** που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής. δ. τιμολόγιο [...]. ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους αποστέλλονται σε Κράτος-Μέλος διαφορετικό από το Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIΕS που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος-Μέλος εγκατάστασής του, τόσο ο ΑΦΜ/VIΕS που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα, όσο και ο ΑΦΜ/VIΕS του αγοραστή στο Κράτος-Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς και τα πλήρη στοιχεία αυτών. **Οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ** και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση γ' . στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος-Μέλος προορισμού. Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας-εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται η πρόθεσή της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα, καθώς και τα κατωτέρω: -στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός, αριθμός κυκλοφορίας), -στοιχεία οδηγού (ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία), -τόπος προορισμού (πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση). ζ. [...]. Τα υπό στοιχεία δ' , ε' και στ' δικαιολογητικά των ανωτέρω Α' και Β' παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. [...]. Άρθρο 5: [...]. Άρθρο 6: Παραβάσεις - Κυρώσεις. 1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος-Μέλος, αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής **καθίσταται άμεσα απαιτητός** και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. [...]. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέα καθίσταται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον υπόχρεο στο φόρο εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ. 2. [...].»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/ 24-12-2013 αναφέρεται ότι:

«Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α, σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012).

Προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα η σχετική ελεγκτική διαδικασία σας παραθέτουμε με την παρούσα τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, που θα διενεργούνται κατ' ελάχιστο, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή.

Ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. ...

2.1 Εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών (σχετική η πολ. 1262/2-8-1993 Α.Υ.Ο. καθώς και οι πολ. 1201/29-10-1999 & 1199/24-7-2002 εγκύκλιες διαταγές), ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες παραδόσεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον παραδόσεις της ίδιας περιόδου.

Ειδικότερα διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις: ...

2.1.1 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα η από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

1. Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.
2. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.
3. 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:

3.1 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 Κ.Β.Σ ή του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ (φορτωτική, CMR κ.λ.π.). Εξετάζεται το κόστος και ο τρόπος απόδοσης του τιμήματος της μεταφοράς και αναζητούνται τα σχετικά παραστατικά.

3.2 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 καυσίμων, 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.

3.3 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 καυσίμων, 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.

4. Περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη, τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας και τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των εμπορευμάτων κατά τη διακίνησή τους.

5. Επίσης:

☐ Προσκομίζεται στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, του υποκείμενου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται:

- η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES,

- η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

☐ Επαληθεύεται η εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.

☐ Διενεργείται επαλήθευση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.

☐ Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, ο έλεγχος (π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ.).».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2019/2022 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 αναφέρεται ότι:

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό

(ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

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

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

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

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

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

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

Παράγραφος 2

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

Παράγραφος 3

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

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

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

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

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....

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).

Επειδή, ο Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει: «...4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ

απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα...(5) Τα μέτρα φορολογικής εναρμόνισης για τη συμπλήρωση της εσωτερικής αγοράς θα πρέπει να περιλαμβάνουν την καθιέρωση ενός κοινού συστήματος συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών, σύμφωνα με το οποίο οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών οφείλουν να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή και να συνεργάζονται με την Επιτροπή, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών... 12) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να εφαρμόζουν κατάλληλες διαδικασίες ελέγχου για να διασφαλίζουν ότι οι πληροφορίες είναι ενημερωμένες, συγκρίσιμες και υψηλής ποιότητας, ενισχύοντας με τον τρόπο αυτόν την αξιοπιστία τους. Οι όροι για την ανταλλαγή και την αυτόματη πρόσβαση των κρατών μελών στα δεδομένα που έχουν αποθηκευθεί υπό ηλεκτρονική μορφή θα πρέπει να καθορισθούν σαφώς».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 Βάρος απόδειξης του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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».

Ως προς τον 1^ο & 2^ο Προβαλλόμενο Λόγο Ενδικοφανούς Προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατά παράβαση της αρχής ουδετερότητας ΦΠΑ και των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων της εθνικής και ευρωπαϊκής νομοθεσίας και της Ε.2019/2022 απόφασης της ΑΑΔΕ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες ανωτέρω πράξεις. Επίσης, ισχυρίζεται την πλημμελή αιτιολόγηση της έκθεσης ελέγχου αφού λανθασμένα έκρινε ότι δεν πραγματοποιήθηκε η φυσική-υλική μεταφορά των εμπορευμάτων των επίμαχων εμπορικών τιμολογίων της εταιρείας προς τις λήπτριες εταιρείες : α) με ΑΦΜ/ΦΠΑ, β)με ΑΦΜ/ΦΠΑ με έδρα τη, γ) με ΑΦΜ/ΦΠΑμε έδρα τη κατά παρέκκλιση εφαρμογής της ΠΟΛ 1201/1999 σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή είχε την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και ειδικότερα στη σελ. 17/29 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα

δηλώνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τρεις επιχειρήσεις 1) με ΑΦΜ/ΦΠΑκαι έδρα τη, 2)με ΑΦΜ/ΦΠΑ και έδρα τη3) με ΑΦΜ/ΦΠΑκαι έδρα τη για τις οποίες την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών την αναλαμβάνει ο αγοραστής.

Επειδή, προκειμένου να αποδειχτεί η φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, σύμφωνα με τα οριζόμενα της Ε.2019/2022 και ειδικότερα της Ενότητας Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών και συγκεκριμένα στην προκειμένη περίπτωση όπου την ευθύνη την αναλαμβάνει ο αγοραστής (με βάση την έκθεση ελέγχου, σελ. 17) πρέπει ο πωλητής να έχει στην κατοχή του τα εξής στοιχεία: είτε 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, 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 να (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.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνοδευτικά αποδεικτικά στοιχεία (ήτοι CMR, τραπεζικά έγγραφα μεταφορικής εταιρείας, διασαφήσεις, τραπεζικά εμβάσματα πληρωμών) τα οποία όπως ισχυρίζεται (σελ.43 της ενδικοφανούς προσφυγής) είχαν προσκομιστεί και ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο προς τεκμηρίωση της φυσικής μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της Ε.2019/2022.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που αφορούν την εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ/ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024, συνολικού ύψους 438.023,48€, τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ελλιπή ως προς την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς αγαθών σύμφωνα με τα εκτεθέντα του ανωτέρω πίνακα και περεταίρω όπως προκύπτει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυποβάλλονται επαρκή

αποδεικτικά συνοδευτικά στοιχεία (είτε της Κατηγ.1 Τεκμήρια είτε της Κατηγ. 2 Τεκμήρια όπως ορίζει η Ε.2019/2022) για τα υπ' αριθ. TIM καθώς και σχετική βεβαίωση /δήλωση του παραλήπτη από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία ταυτότητας και φωτοτυπίας αυτής του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό της εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα της Ε.2019/2022 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 για το σύνολο των υπό κρίση ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που αφορούν την εταιρεία με την επωνυμίαμε ΑΦΜ/ΦΠΑ με έδρα τη για τη φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024, συνολικού ύψους 184.587,85€, τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ελλιπή ως προς την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς αγαθών σύμφωνα με τα εκτεθέντα του ανωτέρω και περεταίρω όπως προκύπτει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυποβάλλονται επαρκή αποδεικτικά συνοδευτικά στοιχεία (είτε της Κατηγ.1 Τεκμήρια είτε της Κατηγ. 2 Τεκμήρια όπως ορίζει η Ε.2019/2022) για τα υπ' αριθ. TIM καθώς και σχετική βεβαίωση/δήλωση (σε όσες περιπτώσεις προσκομίστηκε) του παραλήπτη από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία ταυτότητας και φωτοτυπίας αυτής του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό της εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα της Ε.2019/2022 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι σχετικά με την ενδοκοινοτική παράδοση που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ/ΦΠΑμε έδρα τη για τη φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024, συνολικού ύψους 22.770€, τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ελλιπή ως προς την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς αγαθών σύμφωνα με τα εκτεθέντα του ανωτέρω πίνακα. Περεταίρω, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προκύπτει η επάρκεια των αποδεικτικών συνοδευτικών στοιχείων καθώς για το υπ' αριθ. TIM εκλείπουν οι υπογραφές όλων των συμβαλλόμενων μερών που αφορούν το έγγραφο CMR καθώς επιπλέον δε συνυποβάλλεται σχετική βεβαίωση/δήλωση του παραλήπτη από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία ταυτότητας και φωτοτυπίας αυτής του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό της εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα της Ε.2019/2022 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.

Επειδή, περεταίρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε υποβολή αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές

τηςβάσει της ΠΟΛ 1201/1999 προκειμένου να τεκμηριωθεί η φυσική-υλική μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.21),για την εταιρεία με ΑΦΜ/ΦΠΑ, αναφέρεται ότι: «Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. Σ..... του τμήματος ΣΤ «Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ» κατόπιν του με αρ. πρωτ.Αιτήματος της Υπηρεσίας μας περί Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής όσον αφορά τη επιχείρηση

- δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Αρχής της,
- δε βρέθηκε στη διεύθυνση της έδρας της
- δεν αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές.
- η διεύθυνση της έδρας σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο είναι ψηφιακή (virtual) για να λαμβάνει αλληλογραφία,
- δεν δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από άλλα κράτη μέλη στις υποβληθείσες δηλώσεις.
- Η διαχειρίστρια, η οποία υπογράφει και την βεβαίωση άφιξης των αγαθών στη, δεν εντοπίστηκε στο μητρώο παραμονής αλλοδαπών με άδεια παραμονής στη

Από τα παραπάνω στοιχεία που απέστειλε η Φορολογική Αρχή η εταιρεία εμφανίζεται ανύπαρκτη. Επίσης, σε κάθε περίπτωση δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιήθηκε η παραλαβή του μεγάλου όγκου των αγαθών που περιέχονται σε κάθε container στη ψηφιακή διεύθυνση της εταιρείας».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/1999 ορίζεται ότι: «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.

Επειδή, κατά τα οριζόμενα στον κανονισμό 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων και στην ΠΟΛ 1201/1999, η φορολογική αρχή όφειλε να προσφύγει στη διαδικασία της διοικητικής συνδρομής, για παροχή πληροφοριών, υποβάλλοντας σχετικό αίτημα ελέγχου ΦΠΑ

ενδοκοινοτικών συναλλαγών στη Φορολογική Αρχή που αφορούν την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024 στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε.

Επειδή, περεταίρω σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ούτε για τις αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις των ληπτριών εταιρειών με έδρα τη και τη, δεν προκύπτει η υποβολή σχετικού ερωτήματος στη 14^η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα ΣΤ -14 Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον Τομέα του ΦΠΑ, στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των ληπτών των εμπορευμάτων αναφορικά με το εάν η λήπτριες εταιρίες παρέλαβαν τα αγαθά.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διαπιστώσεις ελέγχου δεν αιτιολογούνται πλήρως και εμπεριστατωμένα ως προς τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα αφού για τις υπό κρίση συναλλαγές η ελεγκτική αρχή όφειλε να προβεί σε διοικητική συνδρομή κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1201/29.10.1999.

Ως προς τον 3^ο Προβαλλόμενο Λόγο Ενδικοφανούς Προσφυγής

Επειδή, περεταίρω, η προσφεύγουσα επικαλείται τη μη νόμιμη χρήση της απάντησης της φορολογικής διοίκησης της με αριθμό πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. του τμήματος ΣΤ «Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ» λόγω του περιεχομένου της κρίνοντας της μη αξιόπιστη διότι δε περιέχει ακριβείς και υψηλής ποιότητας πληροφορίες, κατά παράβαση του κανονισμού 904/2010 της ΕΕ και εσφαλμένη ως μη νόμιμη η χρήση αυτής από τον έλεγχο δεδομένου ότι η απάντηση της φορολογικής διοίκησης της αναφέρεται σε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προηγούμενου ελέγχου και ειδικότερα για το διάστημα από 01/09/2023 έως 30/11/2023 κατόπιν αιτήματος για επιστροφή ΦΠΑ, το οποίο έγινε δεκτό και όχι για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024.

Επειδή, το ανωτέρω έγγραφο του τμήματος ΣΤ «Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ» αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ ως διοικητικό έγγραφο και δε δύναται να αμφισβητηθεί ως προς το περιεχόμενο του πλην όμως αφορά άλλη φορολογική περίοδο.

Επειδή, ωστόσο, ο έλεγχος βάσει της ΠΟΛ 1201/1999 παρ. 5 **οφείλει** να προβεί σε σχετικό αίτημα στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στη Φορολογική Αρχή προκειμένου να τεκμηριωθεί η αποδοχή ή απόρριψη των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που αφορούν την υπό κρίση **φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/03/2024** μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε δεδομένου ότι η απάντηση της φορολογικής διοίκησης τηςμε αριθμό πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. του τμήματος ΣΤ «Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ» αφορά προηγούμενο διάστημα από 01/09/2023 έως 30/11/2023.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής μπορεί να επανέλθει μέσα στα πλαίσια της παραγραφής καταλογίζοντας τη φορολογητέα ύλη που τεκμηριωμένα θα προκύψει μετά τη διενέργεια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείαςκαι την **ακύρωση** της: α) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/12/2023-31/12/2023** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. β)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2024-31/03/2024** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.