



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-02-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 215

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ , με έδρα στη και β) του , με ΑΦΜ , ως φορολογικού αντιπροσώπου της εταιρείας , με έδρα στην επί της οδού , κατά της με αρ. /09-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της με αρ. / 09-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 53 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2024 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 14-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία , με ΑΦΜ και β) του , με ΑΦΜ , ως φορολογικού αντιπροσώπου της εταιρείας , η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. /09-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 237.809,52€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022) ύψους 118.904,76€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **356.714,28€**.

β) Με τη με αρ. / 09-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 53 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2024, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού **500,00€ (2 x 250,00€)** καθώς υπέπεσε σε δύο παραβάσεις. Ειδικότερα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. /02-04-2024 αίτημα και στο με αρ. πρωτ. /11-04-2024 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 09-09-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛΚΕ και της από 09-09-2024 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 53 ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023 στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος Τaxis είναι αλλοδαπή εταιρεία (κατηγορία εντολέας ΕΕ μη ΦΠ), υπαγόμενη σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με απλογραφικά βιβλία, με κύρια δραστηριότητα

το χονδρικό εμπόριο) και, και έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο τον δεύτερο προσφεύγοντα,, με Α.Φ.Μ.

Σύντομο Ιστορικό

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ. /11-03- 2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν του με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/27-02-2024 αιτήματος διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Γερμανίας και του με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/19-03-2024 αιτήματος διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Κροατίας.

Τα ανωτέρω αιτήματα αφορούσαν τον έλεγχο ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς επιχειρήσεις των ως άνω κρατών μελών της ΕΕ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τις εν λόγω επιχειρήσεις, χωρίς ωστόσο οι παραδόσεις να επιβεβαιώνονται από τις δηλώσεις των εν λόγω αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων και εν γένει από τα στοιχεία των ως άνω φορολογικών αρχών. Ειδικότερα, στις 08-04-2024 και στις 14-04-2024 ο έλεγχος, μεταξύ άλλων, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αρ. πρωτ. ΕΞ 02-04-2024 και το με αρ. πρωτ. ΕΞ 11-04-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρ. 14 ν. 4987/22 αντίστοιχα, προκειμένου μέσα στην εκ του νόμου ταχθείσα προθεσμία, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου γραπτές απαντήσεις συνοδευόμενες από τα σχετικά έγγραφα, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την γερμανική επιχείρηση κατά το δεύτερο τρίμηνο του 2023 συνολικής αξίας 889.409,00€ καθώς και αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς την κροατική επιχείρηση (ΑΦΜ/ΦΠΑ:) για τον Απρίλιο του 2023, συνολικής αξίας 102.664,00€. Συγκεκριμένα, με τα ως άνω αιτήματα παροχής πληροφοριών ζητήθηκαν αντίστοιχα τα παρακάτω:

- Διεύθυνση παράδοσης των αγαθών και τα στοιχεία των προσώπων που έδωσαν την παραγγελία εκ μέρους της γερμανικής και της κροατικής εταιρείας.
- Δήλωση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες.
- Τρόπος επικοινωνίας της γερμανικής και της κροατικής εταιρείας με την προσφεύγουσα εταιρεία και η διαδικασία παραγγελίας.
- Περιγραφή των παραδοθέντων αγαθών και πληροφορίες για τις εταιρείες (ελληνικές ή ξένες) από τις οποίες αγοράστηκαν τα αγαθά.
- Στοιχεία μεταφοράς των αγαθών, όπως:
 - Στοιχεία της μεταφορικής εταιρείας και τα συνοδευτικά έγγραφα (CMR).
 - Τοποθεσία αναχώρησης και άφιξης των αγαθών.
 - Πληροφορίες για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε για τη μεταφορά.
 - Τα στοιχεία του ιδιοκτήτη των μεταφορικών μέσων.
 - Αποδεικτικά έγγραφα CMR, σφραγισμένα και υπογεγραμμένα από τον παραλήπτη.
- Λεπτομέρειες των πληρωμών, όπως:
 - Ποσά που καταβλήθηκαν.
 - Αριθμοί τραπεζικών λογαριασμών και ονόματα των δικαιούχων.

- Αν οι πληρωμές έγιναν τοις μετρητοίς, το όνομα του ατόμου που πραγματοποίησε την πληρωμή, η ημερομηνία, ο τόπος και το όνομα του ατόμου που έλαβε την πληρωμή.

Παρά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε ούτε προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία και πληροφορίες στον έλεγχο. Συνεπώς, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι για το σύνολο των ως άνω ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών. Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράβαση ουσιωδούς τύπου της διαδικασίας – Υποχρέωση προηγούμενης ακρόασης
- Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης – Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων – Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου
- Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

.....

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους....

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής

Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους,....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.».

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του Ν.5104/2024 προβλέπει ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που

έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του νομικού προσώπου την εντολή, τις προσκλήσεις, το σημείωμα διαπιστώσεων, τον προσωρινό προσδιορισμό, την οριστική έκθεση και τις καταλογιστικές πράξεις, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, τόσο το σημείωμα διαπιστώσεων όσο και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ αναρτήθηκαν στις 19-07-2024 στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.). Είναι, δε, σαφές ότι η προσφεύγουσα ανέγνωσε, ήτοι έλαβε γνώση αυτών των εγγράφων στις 03-09-2024, επομένως πριν την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών καταλογιστικών πράξεων και των συνοδευτικών εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, συνεπώς, δεν προκύπτει παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς το σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε με τρόπο νόμιμο και έγκυρο. Αντιθέτως, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα, παρά το γεγονός ότι είχε πλήρη γνώση του σημειώματος και της προσωρινής πράξης, δεν προέβη σε καμία επικοινωνία με τη φορολογική αρχή, δεν υπέβαλε υπόμνημα με ισχυρισμούς και δεν κατέθεσε αποδεικτικά στοιχεία.

Για τους λόγους αυτούς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και του δικαιώματος ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

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

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

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

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

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους

πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

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

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

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της

παραπάνω περίπτωσης α`, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

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

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

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

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

«...2. ...για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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.). (η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθ. 4 της ΠΟΛ 1201/1999 παύει να ισχύει από τη δημοσίευση της εγκυκλίου Ε. 2019/22-02-2022.)

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 φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

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

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

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

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

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

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

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

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

την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον: i) ο υποκείμενος, στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση, να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)· ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)..»

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

«Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ.

α. Γενικά. Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις, υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές, δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

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

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

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

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

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

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

Παράγραφος 2

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

Παράγραφος 3

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

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

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

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

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11 Παράγραφος 1

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

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο.

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

Ακόμα, η ίδια ως άνω εγκύκλιος Ε.2019/2022 αναφέρει στην τελευταία παράγραφο Ε, ότι, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται «από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς.

καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης. επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα.

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

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

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

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

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

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

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

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα: α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών· β) τα ακόλουθα έγγραφα: i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την

αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών· ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού· iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 53 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή το με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/27-02-2024 αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Γερμανίας, στο πλαίσιο της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών βάσει του άρθρου 15 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 όπως ισχύει. Εν συνεχεία υποβλήθηκε στο 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής το με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/19-03-2024 αίτημα διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Κροατίας. Με τα ως άνω αιτήματα πληροφορηθήκαμε τα εξής:

- Σύμφωνα με τα δεδομένα του συστήματος VIES, η ελληνική οντότητα, με ΑΦΜ, έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την γερμανική επιχείρηση (ΑΦΜ/ΦΠΑ: DE) κατά το 2ο τρίμηνο του 2023 αξίας 889.409,00€.

Ωστόσο, η γερμανική εταιρεία αρνείται την πραγματοποίηση απόκτησης αγαθών από την ελληνική οντότητα.

- Σύμφωνα με τα δεδομένα του συστήματος VIES, η ελληνική οντότητα με ΑΦΜ, έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την κροατική επιχείρηση (ΑΦΜ/ΦΠΑ:) τον Απρίλιο του 2023 αξίας 102.664,00€.
- Ωστόσο, η κροατική εταιρεία (ΑΦΜ/ΦΠΑ:) δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από την προσφεύγουσα εταιρεία, ούτε καταγράφονται πληρωμές προς την ελληνική οντότητα από τον τραπεζικό της λογαριασμό.
- Επιπλέον, η εν λόγω κροατική εταιρεία έχει χαρακτηριστεί ως εξαφανισμένος έμπορος.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία είναι μια επιχείρηση, η οποία βάσει στοιχείων των φορολογικών αρχών έχει κριθεί ως εξαφανισμένος έμπορος.

Επειδή, στις 08-04-2024 και 14-04-2024, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία τα αιτήματα παροχής πληροφοριών (αρ. πρωτ. ΕΞ 02-04-2024 και ΕΞ 11-04-2024) βάσει του άρθρου 14 ν. 4987/22. Με τα εν λόγω αιτήματα ζητήθηκαν, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, γραπτές απαντήσεις και σχετικά έγγραφα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τις εταιρείες (.....) και (.....) για το β' τρίμηνο του 2023. Συγκεκριμένα, ζητήθηκαν:

- Διευθύνσεις παράδοσης, στοιχεία προσώπων που έδωσαν την παραγγελία, τρόποι επικοινωνίας και διαδικασία παραγγελίας.
- Δηλώσεις των παραδόσεων στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες.
- Περιγραφή αγαθών και προμηθευτών, στοιχεία μεταφοράς (μεταφορική εταιρεία, CMR, τοποθεσίες, πληρωτές).
- Λεπτομέρειες πληρωμών (ποσά, τραπεζικά στοιχεία, ή, για μετρητά, ονόματα και ημερομηνίες).

Επειδή, παρά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε ούτε προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία και πληροφορίες στον έλεγχο. Επίσης, δεν προέβαλε καμία αιτιολογία που να σχετίζεται με δυσχέρειες στην προετοιμασία και υποβολή των απαιτούμενων πληροφοριών, ούτε επικαλέστηκε λόγους ανωτέρας βίας για τη μη συμμόρφωσή της.

Κατόπιν, των ως άνω ο έλεγχος ορθώς επέβαλε το πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€ (2 x 250,00€) καθώς υπέπεσε σε δύο παραβάσεις, ήτοι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./02-04-2024 αίτημα και στο με αρ. πρωτ./11-04-2024 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 09-09-2024 σχετικές εκθέσεις ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής στην κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/04/2023 – 30/06/2023 η ελληνική οντότητα, με ΑΦΜ έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών

(εισηγμένων από τρίτες χώρες) προς άλλα κράτη-μέλη της ΕΕ, μεταξύ των οποίων, στη Γερμανία και την Κροατία. Συγκεκριμένα:

- Στην υποβληθείσα με αρ./27-07-2023 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01-04-2023 έως 30-06-2023, η ελληνική εταιρεία δήλωσε ότι πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικού ύψους 6.514.081€, εκ των οποίων ποσό 992.073,00€ αφορά τις συναλλαγές με τις παραπάνω δύο εταιρείες (τη γερμανική εταιρεία και την κροατική εταιρεία).

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων καθώς και του με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/27-02-2024 αιτήματος διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Γερμανίας και του με αρ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/19-03-2024 αιτήματος διοικητικής συνδρομής από τη Φορολογική Αρχή της Κροατίας, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών προς τις εταιρείες και την υπό κρίση φορολογική περίοδο και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες προσκόμισαν, το πρώτον, τα κάτωθι έγγραφα από τα οποία προκύπτουν τα εξής:

1. Το με αρ./05-04-2023 τιμολόγιο πώλησης της προσφεύγουσας βουλγαρικής εταιρείας αξίας 50.231,34€ προς την κροατική εταιρεία (.....).

2. Τη φορτωτική οδικής μεταφοράς (CMR) με αρ., η οποία αφορά τη μεταφορά προϊόντων της προσφεύγουσας εταιρείας προς την Φέρει σφραγίδα και υπογραφή από την προσφεύγουσα, καθώς και σφραγίδα και υπογραφή της μεταφορικής εταιρείας Ωστόσο, δεν φέρει σφραγίδα και υπογραφή από τον παραλήπτη (Κροατική εταιρεία), ενώ το ίδιο το έγγραφο είναι δυσανάγνωστο.

3. Έγγραφα που σχετίζονται με την εισαγωγή προϊόντων από την, όχι όμως έγγραφα που να αποδεικνύουν την μετέπειτα μεταφορά και παράδοσή τους στην γερμανική και την κροατική επιχείρηση. Ειδικότερα:

- Το με αρ./10-04-2023 τιμολόγιο της εταιρείας εκτελωνισμού, το οποίο αφορά την εισαγωγή προϊόντων από την, με στοιχεία αποστολέα (shipper) την κινεζική εταιρεία και παραλήπτη (.....) την προσφεύγουσα εταιρεία

- Το με αρ./04-04-2023 τιμολόγιο της ναυτιλιακής εταιρείας προς την προσφεύγουσα εταιρεία με λιμάνι φόρτωσης (port of loading) και λιμάνι εκφόρτωσης (port of discharge) και τόπος παράδοσης (place of delivery)

- Το από 06-04-2023 αποδεικτικό ηλεκτρονικής είσπραξης του Γ Τελωνείου Εισαγωγής που αφορά σε βεβαίωση δασμών και τελών ύψους 3.475,00€.

- Το με αρ. Α...../06-04-2023 Τιμολόγιο του Σταθμού

- Τη με αρ. διασάφηση εισαγωγής του Γ' Τελωνείου

- Το με αρ./ 20-02-2023 τιμολόγιο της αξίας 39.127,68€.

- Τη με αρ. θαλάσσια φορτωτική της ναυτιλιακής εταιρείας με στοιχεία λιμανιού φόρτωσης (.....) και λιμανιού εκφόρτωσης (.....) και τόπου παράδοσης (place of delivery)

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-10-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα ως άνω στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι επαρκή στοιχεία για να διαφοροποιήσουν τις διαπιστώσεις του που καταγράφηκαν στην από 09-09-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Επειδή, το αντίγραφο του CMR, ιδίως, όταν δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα από τον παραλήπτη των αγαθών, δεν επαρκεί και δεν αποδεικνύει ούτε τη μεταφορά, ούτε τη φυσική απομάκρυνση, ούτε την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα συμπληρωματικό έγγραφο από ανεξάρτητη πηγή που να τεκμηριώνει όσα αναφέρονται στο CMR (ασφάλεια, τιμολόγιο μεταφορικής, κ.α.), όπως αναφέρεται στην Ε.2019/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό εξόφλησης, ιδίως τραπεζικό, ούτε για την πώληση των αγαθών στους ενδοκοινοτικούς πελάτες ούτε για τα έξοδα μεταφοράς τους.

Επειδή, δεν κατατέθηκε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει πώς η προσφεύγουσα εταιρεία ήρθε σε επαφή με τον πελάτη της, πώς συμφωνήθηκε η μεταφορά των αγαθών ή κάποιο έγγραφο από τον πελάτη που να επιβεβαιώνει την παραλαβή των αγαθών.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διαπιστώσεων και στοιχείων, ο έλεγχος στοιχειοθέτησε πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση και ορθά κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα. Επιπλέον, τα στοιχεία που υποβλήθηκαν για πρώτη φορά στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν αναιρούν τα ευρήματα του ελέγχου, καθιστώντας τους σχετικούς ισχυρισμούς των προσφευγόντων αβάσιμους και αναπόδεικτους.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) της με την επωνυμία, με ΑΦΜ και β) του, με ΑΦΜ, ως φορολογικού αντιπροσώπου της εταιρείας, και την **επικύρωση**:

- της με αρ. /09-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

- της με αρ. /09-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 53 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2024.

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

- Υπ' αρ. /09-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	237.809,52 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022)	118.904,76 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	356.714,28 €

Φορολογικό έτος 2024

Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 5104/2024 (54 ν. 4987/2022): **500,00€ (2 x 250,00€)**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.