



Αθήνα, 10/02/2025

Αριθμός απόφασης: 243

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Την από 18/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα στη,, η οποία έχει λάβει στην Ελλάδα ΑΦΜ, κατά της με αριθμ. /22-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου

του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 30/06/2021-31/12/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 22/07/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Το από 07/01/2025 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την υπ' αριθμ. /08-01-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που έχει λάβει στην Ελλάδα ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /22-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 30/06/2021-31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.176,01 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 3.588,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.764,02 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 22/07/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /22-11-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. /07-11-2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία ζήτησε την επιστροφή ποσού 23.451,18 ευρώ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και της /24.03.2023, για τη φορολογική περίοδο 30/06/2021-31/12/2021 και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως κύριο αντικείμενο , με έδρα στη και έλαβε ΑΦΜ στην Ελλάδα, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1113/2013 Απόφασης Υπ. Οικ., ως υποκείμενη στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, αλλά σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πραγματοποιεί πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεη για την καταβολή ΦΠΑ στην Ελλάδα. Το αιτηθέν προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 23.451,18 ευρώ σχηματίστηκε κατά τη φορολογική περίοδο 30/06/2021-31/12/2021, συνεπεία απαλλασσόμενων πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 (ενδοκοινοτικές παραδόσεις), οπότε και υποβλήθηκε η με αριθμ. /07-11-2023 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, δυνάμει της με α/α /07-11-2023 εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 4^{ου} Τριμήνου 2021. Το πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε από τις αρχικές υποβληθείσες μηνιαίες δηλώσεις ΦΠΑ, οι οποίες υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 07/11/2023 ως εξής:

Αριθμός δήλωσης	Έτος δήλωσης	Φορολογική περίοδος	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	Προστ/ αφαιρ.	Π/(Χ) Υπόλοιπο περιόδου	Προηγ. Π.Υ.	Τελικό Π.Υ.
.....	2023	30/06/2021- 30/06/2021	0,00	23.971,60	0,00	23.971,60	0,00	23.971,60
.....	2023	01/07/2021- 30/09/2021	520,42	0,00	0,00	-520,42	23.971,60	23.451,18
.....	2023	01/10/2021- 31/12/2021	0,00	0,00	0,00	0,00	23.451,18	23.451,18
Αιτηθέν με τη με αριθμ. πρωτ./07-11-2023 αίτηση ποσό για επιστροφή								23.451,18

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ

Το σύνολο των εισροών της προσφεύγουσας, οι οποίες δηλώθηκαν ως αγορές στο εσωτερικό της χώρας που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 13%, προέρχεται από τις παρακάτω επιχειρήσεις – μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα – που έχουν λάβει εκπρόθεσμα ελληνικό ΑΦΜ σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2013:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	VAT/VIES	ΑΦΜ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΧΩΡΑ ΕΕ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ	ΗΜΕΡΟ- ΔΙΑΚ. ΕΛΛΗ- ΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧ/
.....			Ιρλανδία	30/6/2021	31/7/
.....			Ιρλανδία	30/6/2021	31/7/
.....			Ιρλανδία	30/6/2021	31/7/
.....			Ιρλανδία	30/6/2021	31/7/
.....			Ιρλανδία	30/6/2021	
.....			Ιρλανδία	30/6/2021	31/7/

Ειδικότερα, οι εν λόγω δαπάνες (αγορές) που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία, για τις οποίες εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.
30/6/2021				58.263,12	7.574,21	65.
30/6/2021				40.788,48	5.302,50	46.
30/6/2021				27.642,78	3.593,56	31.
30/6/2021				25.031,70	3.254,12	28.
30/6/2021				12.541,78	1.630,43	14.
30/6/2021				6.883,71	894,88	7.
30/6/2021				6.622,69	860,95	7.
30/6/2021				6.622,69	860,95	7.
ΣΥΝΟΛΟ				184.396,95	23.971,60	208.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου για τις ως άνω πράξεις δεν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Ειδικότερα, όλες οι ως άνω προμηθεύτριες επιχειρήσεις έκαναν εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης εργασιών, κατά τα έτη 2022 και 2023, με ημερομηνία έναρξης την 30/06/2021 ως «ΜΗ ΦΠ ΕΕ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΙ» στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και φέρεται να πραγματοποίησαν τις ανωτέρω συναλλαγές στις 30/06/2021 (που είναι η ημερομηνία αναδρομικής απόδοσης ελληνικού ΑΦΜ

σε αυτές από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών), κατόπιν εισαγωγής των αγαθών αυτών από χώρα – Από τον έλεγχο μέσω του διαπιστώθηκε ότι οι εισαγωγές των αγαθών από την έγιναν με τα ΑΦΜ των και όχι από τις μη εγκατεστημένες ελληνικές επιχειρήσεις, καθώς κατά το χρόνο που διενήργησαν τις πράξεις του ΦΠΑ, ήτοι στις 30/06/2021, οι προμηθεύτριες εταιρείες δεν υφίσταντο με ελληνικό ΑΦΜ και στην πραγματικότητα οι τίτλοι κτήσης των αγαθών, βάσει των εγγράφων του τελωνείου, κατέχονται από τις αλλοδαπές ιρλανδικές μητρικές εταιρείες. Επιπρόσθετα δεν προσκομίστηκαν αρχικά τιμολόγια (Invoices) με εκδότη τις αλλοδαπές προμηθεύτριες οντότητες με τα αλλοδαπά ΑΦΜ και δεν υφίσταται επί των τιμολογίων αγορών (Invoices) από τις αλλοδαπές προμηθεύτριες οντότητες η επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει η μη εγκατεστημένη στην Ελλάδα υποκείμενη στον φόρο. Τα εν λόγω παραστατικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου εκδόθηκαν συνεπώς μεταγενέστερα από τις μη εγκατεστημένες οντότητες με τα ελληνικά ΑΦΜ, αφού αποδόθηκε σε αυτές το ΑΦΜ από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών. Συνεπώς, κατά την περίοδο των συναλλαγών η προσφεύγουσα εταιρεία δε διέθετε τίτλους κτήσης (τιμολόγια πώλησης), ώστε να μπορεί να εξασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω εισροών, διότι αυτά εκδόθηκαν το έτος 2023 από τις προμηθεύτριες μη εγκατεστημένες οντότητες ήτοι κατά τον χρόνο που έλαβαν ελληνικό ΑΦΜ. Περαιτέρω, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων στον έλεγχο τιμολογίων αγορών, το ελληνικό ΑΦΜ της προσφεύγουσας δεν είναι «επισημειωμένο», όπως προβλέπεται από την παρ. 6 της ΠΟΛ. 1155/2018. Ήτοι ο έλεγχος έκρινε ότι κατά την περίοδο των συναλλαγών τα προσκομισθέντα invoices δεν είχαν εκδοθεί και συνακόλουθα οι προμηθεύτριες οντότητες δεν είχαν τίτλους κτήσης με το ελληνικό ΑΦΜ κατά τον χρόνο που εισήχθησαν τα αγαθά και εκ του λόγου αυτού κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εξασκήσει βάσει των εν λόγω στοιχείων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω εισροών. Πέραν των ανωτέρω ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν τέθηκαν από την προσφεύγουσα και στοιχεία διακίνησης που να έχουν εκδοθεί από τις προμηθεύτριες αλλοδαπές εταιρείες για την μεταφορά των εμπορευμάτων στις αποθήκες. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις του έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών των ως άνω αγορών της προσφεύγουσας ύψους 23.971,60 ευρώ.

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΣΕΣ

Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε, μεταξύ άλλων, το παρακάτω παραστατικό:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΧΩΡΑ	ΑΦΜ/VIES	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ
.....	30/12/2021				51.196,86

Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα για την ως άνω συναλλαγή προς τη προσκόμισε στον έλεγχο το με αριθμ. αξίας 51.196,86 ευρώ, το οποίο εκδόθηκε στις 30/12/2021 από την αλλοδαπή εταιρεία με το ελληνικό ΑΦΜ χωρίς να προσκομίσει INVOICE. Από το αντίστοιχο στοιχείο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής Νο/30.12.2021) προκύπτει ότι τα αγαθά (κατεψυγμένα σφάγια πουλερικών) στάλθηκαν από την επιχείρηση με το (ΑΦΜ/VIES DK) και συγκεκριμένα από την αποθήκη στη, η οποία ανήκει στην επιχείρηση, χωρίς να αναγράφεται το ΑΦΜ/VIES του παραλήπτη στη Περαιτέρω, επί του εν λόγω Δελτίου Αποστολής αναγράφεται ότι η μεταφορά έγινε από το αυτοκίνητο με πινακίδα, το οποίο όπως

προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα του Υπουργείου Μεταφορών είναι που έχει αποσυρθεί από 16/05/1991. Επιπρόσθετα ζητήθηκαν οι «μερίδες παρακολούθησης της διακίνησης των αγαθών» εντός της κεντρικής αποθήκης στη και η «Συγκεντρωτική Κατάσταση Δελτίων Αποστολής ανά Αποθέτη και Δρομολόγιο» που οφείλει να εκδίδει ο αποθηκευτής Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε την με αριθμ. μερίδα που αφορά τη μεταφόρτωση των εμπορευμάτων που περιλαμβάνονται στο με αριθμ. Δελτίο Αποστολής Νο/30.12.2021 και στο με αριθμ., ούτε τη σχετική «Συγκεντρωτική Κατάσταση Δελτίων Αποστολής ανά Αποθέτη και Δρομολόγιο», ο έλεγχος αναφέρει ότι δε δύναται να εξακριβώσει το δικαιούχο των εμπορευμάτων πριν παραδοθούν στην προσφεύγουσα δεδομένης και της έλλειψης των Δελτίων αποστολής των προμηθευτριών εταιρειών για τα εμπορεύματα που παραδόθηκαν σε αυτή, αλλά ούτε και τον παραλήπτη του Δελτίου Αποστολής Νο/30-12-2021 για την ενδοκοινοτική παράδοση στη Για το λόγο αυτό απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/05-03-2024 αίτημα Διοικητικής Συνδρομής προς την Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.Ε.Λ.), προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθεί με βεβαιότητα για τη πραγματοποίηση των υπό έλεγχο ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.Ε.Λ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ / 13.06.2024 έγγραφο της ως άνω υπηρεσίας «για το τιμολόγιο υπ' αριθμ., τα αγαθά ανήκουν στη επιχείρηση και είναι εσωτερική μεταφορά αγαθών από την ελληνική αποθήκη στη , στη Οπότε δεν υπάρχει πληρωμή, καθώς η μεταφορά των αγαθών είναι εσωτερική. Το τιμολόγιο είναι ένα προτιμολόγιο μεταφοράς». Ο έλεγχος τελικώς αφού έλαβε υπόψη ότι: α) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τη με αριθμ..... μερίδα διακίνησης των αγαθών που έχει εκδοθεί από την ελληνική επιχείρηση και αναγράφεται στο με αριθμ./30-12-2021 Δελτίο Αποστολής, β) επί του ως άνω Δελτίου Αποστολής αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου (το οποίο σύμφωνα με το μητρώο του Υπουργείου Μεταφορών Υποδομών και Δικτύων έχει αποσυρθεί από την κυκλοφορία από τις 16/05/1991), γ) στο αντίστοιχο CMR το οποίο εκδόθηκε στις 30/12/2021 για την εξεταζόμενη μεταφορά των αγαθών αναγράφεται ευδιάκριτα ως αριθμός μεταφορικού μέσου το και δ) στο εν λόγω CMR δεν υπάρχει ημερομηνία παραλαβής ούτε η ιδιότητα/σχέση του υπογράφοντος με τη παραλήπτρια επιχείρηση διαχείρισης αγαθών, έκρινε ότι στη περίπτωση της παράδοσης από την αποθήκη στη στη μητρική, για την οποία δεν εκδόθηκε τιμολόγιο από τη μη εγκατεστημένη προσφεύγουσα, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παράδοσης, καθώς δεν προσκομίστηκαν το παραστατικό πώλησης, η ανάλογη εξόφληση και ο αντίστοιχος πίνακας ενδοκοινοτικής απόκτησης ούτε από την προσφεύγουσα ούτε και από τις δανέζικες αρχές από τις οποίες ζητήθηκε Διοικητική Συνδρομή. Ως εκ τούτου επέβαλε τον αναλογούντα ΦΠΑ, ήτοι ποσό 6.655,59 ευρώ (51.196,86 * 13%) λόγω μη ύπαρξης αντισυμβαλλόμενου στο άλλο Κ-Μ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ./22-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 30/06/2021-31/12/2021.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, επικαλούμενη νόμιμη και ουσιαστική αβασιμότητα των διαπιστώσεων της από 22/07/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Ειδικότερα ισχυρίζεται τα εξής:

A. Ως προς τις φορολογητέες εισροές

- Στις 30/06/2021 οι εταιρείες του Ομίλου της προέβησαν σε εισαγωγή εμπορευμάτων από Τρίτη χώρα (.....). Την ίδια ημέρα και όσο τα εμπορεύματα ήταν ακόμα εκτελωνισμένα στο λιμάνι της Ελλάδας πούλησαν τα εν λόγω αγαθά στην, εκδίδοντας προς αυτήν τα από 30/06/2021 τιμολόγια που αναγράφονται στη σελίδα 28 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Στα ως άνω τιμολόγια των ορθά χρεώθηκε ο αναλογών ελληνικός ΦΠΑ, καθώς τα αγαθά ήταν ελευθέρως διακίνησης (εκτελωνισμένα) στο εσωτερικό της Ελλάδας. Στη συνέχεια, τόσο η ίδια όσο και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις έλαβαν ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα με αναδρομική ισχύ από τις 30/06/2021 κατά τις οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1155/2018 και ορθά διόρθωσαν τα σχετικά εκδοθέντα παραστατικά, τις διασαφήσεις εισαγωγής και υπέβαλαν εκπρόθεσμα τις σχετικές δηλώσεις. Ως εκ τούτου παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την υπαγόμενη στο ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα, καθιστώντας αδιάφορο το γεγονός ότι η έναρξη και οι υποβολές έγιναν εκπρόθεσμα, αφού είναι αυτονόητο ότι εφόσον η έναρξη έγινε με αναδρομική ισχύ, οι δηλώσεις θα είναι εκπρόθεσμες.
- Ορθά δεν εκδόθηκε κάποιο παραστατικό διακίνησης από τις ιρλανδικές εταιρείες, καθώς δεν υπήρξε μετακίνηση των αγαθών (το δικαίωμα διάθεσης ως κύριος μεταβιβάστηκε όσο τα αγαθά ήταν στο λιμάνι χωρίς αυτά να μετακινηθούν), ενώ η μετακίνηση των αγαθών προς τη συνεργαζόμενη εταιρεία έγινε στις 02/07/2021, όπως αποδεικνύεται και από τα παραστατικά διακίνησης που εξέδωσε ο εξουσιοδοτημένος εκτελωνιστής (εταιρεία).

B. Ως προς τις φορολογητέες εισροές

- Η συγκεκριμένη διακίνηση από την Ελλάδα προς τη αφορά ενδοκοινοτική μεταφορά δικών της αγαθών από τις αποθήκες της εταιρείας στη προς τη και για τη μεταφορά αυτή εκδόθηκε από την εταιρεία το με αριθμ. δελτίο αποστολής, και από την ίδια το προτιμολόγιο (.....) με αριθμ. Για τη μεταφορά αυτή εκδόθηκε επίσης το από 30/12/2021 CMR, όπου αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου που αναφέρει ο έλεγχος) και ο αριθμός του, ο οποίος είναι ο, ήτοι ο εν λόγω αριθμός είναι του και εσφαλμένα ο ελεγκτής έψαξε στα αρχεία του ελληνικού υπουργείου μεταφορών αριθμό το οποίο επικάθεται αυτοκινήτου με ξένο αριθμό κυκλοφορίας.
- Το γεγονός ότι μεταφέρονται ενδοκοινοτικά δικά της αγαθών, το πιστοποίησαν και οι ίδιες οι Δανέζικες φορολογικές αρχές αφού οι οποίες ενημέρωσαν τον έλεγχο ότι η αποστολή των αγαθών αυτών πραγματοποιήθηκε μεν από τις αποθήκες της εταιρείας στη προς τη αλλά με την αιτιολογία της μεταφόρτωσης ιδίων εμπορευμάτων. Οι ισχυρισμοί του ελέγχου περί μη ύπαρξης παραστατικού πώλησης και εξόφλησης λανθασμένα προβάλλονται καθώς δεν υπάρχει πώληση (αφού η ενδοκοινοτική διακίνηση αφορά ΙΔΙΑ αγαθά της επιχείρησης) και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να υπάρχει προσδοκία πληρωμής, αφού η μετέφερε τα δικά της αγαθά από τον ελληνικό δικό της ΑΦΜ/ΦΠΑ προς το δανέζικο δικό της ΑΦΜ, ούσα σύμφωνη με όλες τις σχετικές διατάξεις που ορίζει το άρθρο 7 του ν.2859/2000 και η σχετική οδηγία ΦΠΑ (2006/112/ΕΕ).

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα με το από 07/01/2025 υπόμνημα προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία και συγκεκριμένα:

- Στοιχεία σχετικά με την πώληση σε πελάτες της των εμπορευμάτων που μεταφέρθηκαν από την (λίστα excel με τις πωλήσεις που έγιναν από τα προϊόντα - ίδια αγαθά που μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη, ενδεικτικά στοιχεία δύο πωλήσεων, συμπεριλαμβανομένων των σημειώσεων εξόδου και του αντίστοιχου τιμολογίου πώλησης καθώς και του δελτίου εισόδου, που δείχνει την πλήρη ιχνηλασιμότητα και κίνηση των εμπορευμάτων).
- Αντίγραφο συμφωνίας αποθήκευσης μεταξύ που αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκε η μεταφορά από το (αναφέρεται ότι το όνομα του δέκτη που είναι "....." είναι το όνομα ενός εξ των διαχειριστών της).
- Δύο παραστατικά διακινήσεων που έλαβε η από δύο μεταφορικές εταιρείες που αφορούν τα αγαθά που έφτασαν στην αποθήκη στη στις 5/1/2022 και στις 14/1/2022.
- Σχετική αλληλογραφία μεταξύ της και της με τους συμφωνημένους όρους, οι οποίοι συνάδουν με το από 31/12/21 τιμολόγιο που εξέδωσε η προς την (το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην αρχική προσφυγή).
- Φύλλο excel με τη ροή των εμπορευμάτων (ποσότητες με περιγραφή του σκοπού διακίνησης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

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

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

Άρθρο 7 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

3. Θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος - μέλος. Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

- α) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 και των παρ. 2 και 6 του άρθρου 13,**
- β) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28,**
- γ) παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες, οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας,**

δ) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

ε) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι εικοσιτέσσερις (24) μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίηση του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

στ) παράδοση αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, την παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' ή β' της παραγράφου 3 του άρθρου 13

Στην περίπτωση που μια από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις παύει να υφίσταται, θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση.

.....

Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών

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

α) στο εσωτερικό της χώρας,

.....

Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

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

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ της παρ. 1 του άρθρ. 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.»

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

- i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
- ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
- iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33

.....

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

.....

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»

A. Ως προς τις φορολογητέες εισροές

Επειδή στην ΠΟΛ.1155/2018, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σε περίπτωση εκπρόθεσμης έναρξης εργασιών, ορίζονται τα εξής:

«Αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών από υποκείμενο στον φόρο αυτό πρόσωπο, το οποίο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης στην Ελλάδα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), όπως ισχύει, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις εκροές του τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε πράξεις φορολογητέες εντός ή εκτός του εσωτερικού της χώρας ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (αντίστοιχα άρθρα 168 και 169 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει, μεταξύ άλλων, βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν (αντίστοιχο άρθρο 178 της Οδηγίας ΦΠΑ).

3. Όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), όπως ισχύουν, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Σε περίπτωση, ωστόσο, που η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εκπρόθεσμα, δηλαδή η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται με αναδρομική ισχύ σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις καταλαμβάνουν τόσο τους εγκατεστημένους

εντός Ελλάδος υποκειμένους, όσο και τους μη εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους που ασκούν φορολογητέα στο εσωτερικό της χώρας μας οικονομική δραστηριότητα.

4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46).

Επίσης, όσον αφορά τη διόρθωση τιμολογίων, το ΔΕΕ έκρινε ότι η διόρθωση τιμολογίου παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο (C-518/14, σκέψη 43).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη κι αν οι εισροές πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στον βαθμό βέβαια που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η εκπρόθεσμα δηλωθείσα ημερομηνία έναρξης εργασιών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

6. Προς τον σκοπό αυτό, παρέχονται κατά περίπτωση οι ακόλουθες οδηγίες:

Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που έως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης αυτής δεν είχε δηλώσει ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο φορολογικό μητρώο, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιήθηκαν από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης ασκείται βάσει των νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει ο υπόψη υπόχρεος σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 32 ΚΦΠΑ, Ν. 4308/2014) για τις εισροές της οικονομικής του δραστηριότητας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

II. Στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την απόφαση Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1113/2013, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1153/2016 και ισχύει, για την εκπλήρωση των φορολογικών, ως προς τον ΦΠΑ, υποχρεώσεων του στην Ελλάδα, αναφορικά με τα παραστατικά πωλήσεων που ο εν λόγω υποκείμενος έχει ήδη λάβει για αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησε από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα δεν αποτελεί εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας μας. Συνεπώς, δεν επηρεάζεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ για

παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς μη εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο στον φόρο αποκτώντα ή λήπτη (π.χ. εφαρμόζεται το άρθρο 14.2.α' περί φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο του λήπτη).

β) Για τις εισροές που σε εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στην Ελλάδα, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ . Προς τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει επί των ήδη εκδοθέντων τιμολογίων για τις εν λόγω εισροές να γίνεται από τους εκδότες αυτών επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει ο μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

III. Για λόγους ίσης αντιμετώπισης, τα αναφερόμενα στο σημείο II του παρόντος ισχύουν και σε περίπτωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο πληρεξούσιο έγγραφο για τον ορισμό του

IV. Στην περίπτωση που μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης των εργασιών μόνιμης εγκατάστασης που στην πραγματικότητα διατηρεί εντός του εσωτερικού της χώρας, σε σχέση με τα τιμολόγια που έχει ήδη λάβει για εισροές που έχει πραγματοποιήσει από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης και για τις ανάγκες άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εκδίδονται από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο του συμπληρωματικά τιμολόγια για τη χρέωση του ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες εντός Ελλάδος εισροές της εν λόγω εγκατάστασης

7. Για τη διασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης, καθώς και την ορθή απόδοση του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης έχουν πραγματοποιηθεί εκροές για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ εντός Ελλάδος, εκδίδονται τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία του τόπου εγκατάστασης του εκδότη αυτών (Ελλάδα ή αλλοδαπή) για τη χρέωση του αναλογούντος ποσού του ΦΠΑ. Κατά γενικό κανόνα, τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά ανάγονται στη φορολογική περίοδο που οφείλεται κατ' αρχήν ο φόρος, δηλαδή στη φορολογική περίοδο της αρχικής πράξης, τόσο για τον εκδότη, όσο και για τον λήπτη των εν λόγω παραστατικών.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι παρακάτω έξι (6) εταιρείες προέβησαν στις 30/06/2021 στις παρακάτω εισαγωγές από τρίτη χώρα σύμφωνα με τις σχετικές διασαφήσεις που εμφανίζονται στο ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ:

ΕΙΣΑΓΩΓΕΑΣ	ΑΦΜ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΙΚΤΗ ΜΑΖΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΜΑΖΑ
.....			2.655,00	2.559,
.....			2.655,00	2.559,
.....			27.978,50	26.859,
.....			10.265,50	9.855,
.....			2.665,00	2.559,
.....			27.861,00	26.859,
ΣΥΝΟΛΟ			74.080,00	71.250,

Στη συνέχεια οι ως άνω εταιρείες εξέδωσαν στις 30/06/2021 προς την προσφεύγουσα δανέζικη επιχείρηση τα παρακάτω τιμολόγια, τα οποία προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΜΑΖ Α	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....			22.01 1	58.263, 12	7.574,2 1	65.837, 33
.....			15.93 3	40.788, 48	5.302,5 0	46.090, 98
.....			10.92 6	27.642, 78	3.593,5 6	31.236, 34
.....			9.855	25.031, 70	3.254,1 2	28.285, 82
.....			4.848	12.541, 78	1.630,4 3	14.172, 21
.....			2.559	6.883,7 1	894,88	7.778,5 9
.....			2.559	6.622,6 9	860,95	7.483,6 4
.....			2.559	6.622,6 9	860,95	7.483,6 4
			71.25 0	184.396, 95	23.971, 60	208.368, 55

Οι παραπάνω προμηθεύτριες επιχειρήσεις προέβησαν, όπως και η προσφεύγουσα εταιρεία, σε εκπρόθεσμη δήλωση έναρξης εργασιών με αναδρομική ημερομηνία έναρξης 30/06/2021 ως «.....» και ΚΑΔ 46320000 «.....», λαμβάνοντας τα παρακάτω ΑΦΜ στην Ελλάδα:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ	ΑΦΜ ΕΛΛΑΔΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
.....			30/6/2021	1/7/2022
.....			30/6/2021	1/7/2022
.....			30/6/2021	1/7/2022
.....			30/6/2021	2/6/2023
.....			30/6/2021	2/6/2023
.....			30/6/2021	1/7/2022

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το φόρο εισροών των παραπάνω τιμολογίων προς την προσφεύγουσα, διότι δεν προσκομίστηκαν τα αρχικά τιμολόγια με εκδότη τις αλλοδαπές προμηθεύτριες οντότητες με τα αλλοδαπά ΑΦΜ και δεν υφίσταται επί των τιμολογίων αγορών από τις αλλοδαπές προμηθεύτριες οντότητες η επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει η μη εγκατεστημένη στην Ελλάδα υποκείμενη στο φόρο. Περαιτέρω ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν προσκομίστηκαν τα λοιπά αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία διακίνησης για τη διακίνηση των αγαθών που αναγράφονται επί των ανωτέρω τιμολογίων αγορών στο εσωτερικό της χώρας από τις ανωτέρω προμηθεύτριες μη εγκατεστημένες επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό έκρινε ότι δεν τεκμηριώνεται η αγορά και η παραλαβή τους από την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου η πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται τα αρχικά τιμολόγια που εκδόθηκαν 30/06/2021 από τις ως άνω προμηθεύτριες επιχειρήσεις προς την

προσφεύγουσα, ήτοι αυτά στα οποία αναγράφεται ο ιρλανδικός ΑΦΜ/ΦΠΑ των προμηθευτριών εταιρειών και όχι ο ελληνικός. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία και οι ιρλανδικές εταιρείες έλαβαν ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα με αναδρομική ισχύ από τις 30/06/2021, σύμφωνα με τις οδηγίες τις εγκυκλίου ΠΟΛ. 1155/2018, και προέβησαν σε διόρθωση των σχετικών τιμολογίων με επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ σε αυτά και σε υποβολή των εκπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ. Όπως διαπιστώνεται από το πληροφοριακό σύστημα Taxís, όλες οι προμηθεύτριες εταιρείες υπέβαλαν για τη φορολογική περίοδο 01/07/2021 έως 30/09/2021 εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ εντός του έτους 2023, δηλώνοντας στις φορολογητέες εκροές τους τα παραπάνω ποσά των εκδοθέντων τιμολογίων, και επέδωσαν το ΦΠΑ που προέκυψε βάσει αυτών. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα με αριθμ./02-07-2021,/2-07-2021 και/02-07-2021 δελτία αποστολής του εκτελωνιστικού γραφείου «..... Ο.Ε.», το σύνολο των ποσοτήτων που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια μεταφέρθηκε στις 02/07/2021 στην εταιρεία στην για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ

Με το από 18/12/2024 email μας ζητήσαμε από την ως άνω εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, να μας ενημερώσει για τη διαχείριση των αποθεμάτων που αφορούν τη επιχείρηση και να μας αποστείλει τυχόν στοιχεία που έχει στη διάθεσή της σχετικά με τις εισαγωγές των αγαθών στις εγκαταστάσεις της, τις εντολές για την εξαγωγή των αγαθών από τις αποθήκες της και τα σχετικά δελτία αποστολής που εκδόθηκαν. Με την από 18/12/2024 απάντησή της η ως άνω εταιρεία μας απέστειλε τα από 05/07/2021, 06/07/2021 και 07/07/2021 δελτία εισαγωγής για τον πελάτη-αποθέτη της τα οποία αντιστοιχούν στις μερίδες αποθήκης 772, 788 και 796. Από τα εν λόγω δελτία εισαγωγής διαπιστώνεται ότι το σύνολο των ποσοτήτων των επίμαχων τιμολογίων των ιρλανδικών προμηθευτριών εταιρειών εισήχθησαν στις αποθήκες της

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07,, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09....., απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010,, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, ν....., ΣΤΕ 483/2012, ΣΤΕ 5372/2012) .Για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω διαθέσιμα στην Υπηρεσία μας στοιχεία τεκμηριώνεται από την προσφεύγουσα εταιρεία η αγορά και παραλαβή των επίμαχων αγαθών

που αναγράφονται στα με αριθμ.- τιμολόγια, και συνεπώς η πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών. Οι, δε, διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την μη πραγματοποίηση των συναλλαγών αγοράς και τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, καθώς ο ίδιος ο έλεγχος στην από 22/07/2024 οικεία έκθεσή του δέχεται ότι μέρος των αγαθών αυτών, πωλήθηκαν μεταγενέστερα με το με αριθμ.-/01-12-2021 εκδοθέν από την προσφυγούσα φορολογικό στοιχείο, και συγκεκριμένα παραδόθηκαν στην

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται για τη φορολογική περίοδο 30/06/2021-31/12/2021 το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω τιμολογίων εκδόσεως των ιρλανδικών επιχειρήσεων συνολικού ύψους 23.971,60 ευρώ.

B. Ως προς τις φορολογητέες εκροές

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν, και αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν. 4308/2014: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999, με θέμα: Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος (ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθμ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ):

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 023189/128/1225/0014/ΠΟΛ. 1106/26-4-1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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

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

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

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

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

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

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

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

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

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

- Αντίγραφο (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.

- Αντίγραφο (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.

.....»

Επειδή στην Ε.2019/22.02.2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την Ε.2079/31.10.2022, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4714/2020 που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912” αναφέρονται τα εξής:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το άρθρο 7α του Κώδικα Φ.Π.Α. (call-off stock), όπως προστέθηκε με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. αι του Ν. 4714/2020 με θέμα «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ 148 ΑΙ) και τις αλυσιδωτές συναλλαγές, όπως διαμορφώθηκαν με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. β' του ιδίου νόμου και τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

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

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

.....

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

.....

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 συνδεόμενες 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 Τ ου 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:

ι) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν

αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

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

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

Παράγραφος 2

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

Παράγραφος 3

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

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

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

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

.....

Παράγραφος 2

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη

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

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

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

δ. Ειδικότερα θέματα

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

.....

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

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

αγοραστή και τον πωλητή, δεν πληρείται. Στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται η ΠΟΛ.1201/1999. iv. Οποιοδήποτε έγγραφο που εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αναφέρονται στο σημείο β(ι) του άρθρου 45α(1) του Εκτ. Κανονισμού 282/11, μπορεί να θεωρηθεί ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς αυτής της διάταξης.

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

.....

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα. Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1201/1999 η οποία αναφέρει:

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με το ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων στο σύστημα VIES δηλώνοντας παραδόσεις αγαθών (.....) ποσού 111.748,86 ευρώ για την περίοδο 01/12/2021-31/12/2021, για τις οποίες εκδόθηκαν τα παρακάτω στοιχεία:

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΧΩΡΑ	ΑΦΜ/VIES	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ
.....		1/12/2021				60.552,00
.....		30/12/2021				51.196,86
ΣΥΝΟΛΟ						111.748,86

Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την ενδοκοινοτική παράδοση προς τη προσκόμισε στον έλεγχο το ως άνω με αριθμ., το οποίο εκδόθηκε στις 30/12/2021 από την αλλοδαπή εταιρεία με το ελληνικό ΑΦΜ και για το οποίο δεν προσκόμισε INVOICE. Από το αντίστοιχο στοιχείο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής Νο/30.12.2021) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα αγαθά (.....) στάλθηκαν από την επιχείρηση με το (ΑΦΜ/VIES) και συγκεκριμένα από την αποθήκη στη, η οποία ανήκει στην επιχείρηση, χωρίς ωστόσο να αναγράφεται το ΑΦΜ/VIES του παραλήπτη στη Επί του εν λόγω Δελτίου Αποστολής αναγράφεται ότι η μεταφορά έγινε με το αυτοκίνητο με πινακίδα, για το οποίο ο έλεγχος αναφέρει ότι από τα στοιχεία που υφίστανται στο ηλεκτρονικό σύστημα του Υπουργείου Μεταφορών προκύπτει ότι είναι που έχει αποσυρθεί από 16.05.1991. Στο πλαίσιο του ελέγχου ζητήθηκαν οι «μερίδες παρακολούθησης της διακίνησης των αγαθών» εντός της κεντρικής αποθήκης στη και η «Συγκεντρωτική Κατάσταση Δελτίων Αποστολής ανά Αποθέτη Και Δρομολόγιο» που οφείλει να εκδίδει ο αποθηκευτής Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τη με αριθμ.μερίδα που αφορά τη μεταφόρτωση των εμπορευμάτων που περιλαμβάνονται στο με αριθμ. Δελτίο Αποστολής Νο/30-12-2021 και το με αριθμ. και δεν προσκόμισε τη σχετική «Συγκεντρωτική Κατάσταση Δελτίων Αποστολής ανά Αποθέτη και

Δρομολόγιο», ο έλεγχος δε μπόρεσε να εξακριβώσει το δικαιούχο των εμπορευμάτων πριν παραδοθούν στην προσφεύγουσα δεδομένης και της έλλειψης των Δελτίων αποστολής των προμηθευτριών εταιρειών για τα εμπορεύματα που παραδόθηκαν σε αυτή, αλλά ούτε και τον παραλήπτη του Δελτίου Αποστολής Νο/30-11-2021 για την ενδοκοινοτική παράδοση στη Ως εκ τούτου, ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/05.03.2024 αίτημα Διοικητικής Συνδρομής προς την Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.Ε.Λ.), προκειμένου να λάβει απαντήσεις στα ως άνω ερωτήματα για να είναι σε θέση να αποφανθεί με βεβαιότητα για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Η ως άνω Υπηρεσία με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.Ε.Λ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/13.06.2024 έγγραφο ενημέρωσε τον έλεγχο αναφορικά με την απάντηση της Φορολογικής Αρχής τηςως εξής:

«.....Τα αγαθά παραδόθηκαν σε

.....
B) το τιμολόγιο υπ' αρ. Invoice στη διεύθυνση
Οι μεταφορικές επιχειρήσεις είναι

.....
B) τιμολόγιο υπ' αρ., η μεταφορική επιχείρηση (ΑΦΜ/ΦΠΑ:), με διεύθυνση
..... Η επιχείρηση "....." συνάπτει συμβόλαιο με την μεταφορική "....." και πληρώνει για την μεταφορά για το τιμολόγιο υπ' αρ.

.....
Για το τιμολόγιο υπ' αρ., τα αγαθά ανήκουν στη επιχείρηση και είναι εσωτερική μεταφορά αγαθών από την ελληνική αποθήκη στη στη
..... Οπότε δεν υπάρχει πληρωμή, καθώς η μεταφορά των αγαθών είναι εσωτερική. Το τιμολόγιο είναι ένα προτιμολόγιο μεταφοράς.»

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι στη περίπτωση της παράδοσης από την αποθήκη στη στην δανέζικη μητρική, για την οποία δεν εκδόθηκε τιμολόγιο από τη μη εγκατεστημένη προσφεύγουσα, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παράδοσης παρόλο που υφίσταται παραστατικό από όπου προκύπτει η αξία των αγαθών (Proforma Invoice) και δεν αποδέχτηκε την απαλλαγή από το ΦΠΑ της εν λόγω παράδοσης, καθώς για τα ανωτέρω αγαθά δεν τεκμηριώθηκε ότι παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο. Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ως άνω συναλλαγή ως ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς δεν προσκομίστηκαν το παραστατικό πώλησης, η ανάλογη εξόφληση και ο αντίστοιχος πίνακας ενδοκοινοτικής απόκτησης ούτε από την προσφεύγουσα ούτε και από τις δανέζικες αρχές από τις οποίες ζητήθηκε Διοικητική Συνδρομή, όπου αναφέρεται ότι η συναλλαγή αυτή είναι εσωτερική μεταφορά αγαθών από την ελληνική αποθήκη στη δανέζικη και συνεπώς επέβαλε τον αναλογούντα ΦΠΑ, ήτοι ποσό 6.655,59 ευρώ.

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

1. Η φορολογική αρχή της Δανίας επιβεβαιώνει ότι «Για το τιμολόγιο υπ' αριθμ., τα αγαθά ανήκουν στη επιχείρηση και είναι εσωτερική μεταφορά αγαθών από την ελληνική αποθήκη στη στη, 4600 Køge, Οπότε δεν υπάρχει πληρωμή,

καθώς η μεταφορά των αγαθών είναι εσωτερική. Το τιμολόγιο είναι ένα προτιμολόγιο μεταφοράς». Συνημμένα στην ως άνω απάντηση, η φορολογική αρχή της Δανίας απέστειλε τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία:

α. Το με αριθμ./30-12-2021 δελτίο αποστολής της, σύμφωνα με το οποίο 22 παλέτες με αγαθά με τον κωδικό προϊόντος συνολικού βάρους 19.305 κιλών αποστέλλονται για λογαριασμό της προσφεύγουσας με προορισμό την εταιρεία, με το αριθμ. αυτοκίνητο.

β. Το σχετικό με την παραπάνω μεταφορά, στο οποίο φαίνεται ως παραλήπτης των αγαθών η εταιρεία Στο εν λόγω αναγράφεται στο αντίστοιχο πεδίο ως αριθμός φορτηγού ο και ως αριθμός τρέιλερ ο

γ. Το δελτίο εισαγωγής της εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο στις 05/01/2022 εισήχθησαν 22 παλέτες προϊόντων με κωδικό προϊόντος συνολικού βάρους 19.305 κιλών.

δ. Το από 30/12/2021 με αριθμ. τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας προς την προσφεύγουσα, σύμφωνα με το οποίο τα αγαθά φορτώθηκαν στις 30/12/2021 από την εταιρεία στη Αττικής και παραδόθηκαν στις 04/01/2022 στην

2. Από τα στοιχεία που μας απέστειλε η εταιρεία σε απάντηση του από 18/12/2024 email που απέστειλε η Υπηρεσία μας, προκύπτει ότι έγινε εξαγωγή από τη μερίδα της κεντρικής αποθήκης παλετών με κωδικό προϊόντος συνολικού βάρους 19.305 κιλών στις 30/12/2021, με παραλήπτη τα οποία αντιστοιχούν στο με αριθμ. δελτίο αποστολής.

3. Με το από 07/01/2025 υπόμνημά της η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε έγγραφα της εταιρείας προς αυτήν, από τα οποία προκύπτει η συνεργασία τους και οι ειδικότεροι όροι συμφωνίας τους σχετικά με την αποθήκευση των προϊόντων της προσφεύγουσας. Τα εν λόγω έγγραφα υπογράφονται από το διευθυντή της ως άνω εταιρείας αποθήκευσης, το όνομα του οποίου εμφανίζεται και στο προσκομισθέν CMR μεταφοράς των επίμαχων αγαθών.

4. Με το ίδιο ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία σχετικά με την πώληση των επίμαχων αγαθών σε πελάτες της στη Ειδικότερα προσκόμισε λίστα excel με τις πωλήσεις που έγιναν από τα προϊόντα - ίδια αγαθά που μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη, και ενδεικτικά τα με αριθμ./16-02-2022 και/23-02-2022 τιμολόγια στα οποία τα διατιθέμενα αγαθά περιγράφονται με τον κωδικό προϊόντος

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση υφίστανται τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά/αποστολή αγαθών από την ελληνική αποθήκη στη συνεργαζόμενη με την προσφεύγουσα αποθήκη στη Περαιτέρω, από την πλευρά της η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), ώστε να τεκμαίρεται η παράδοση/πώλησή τους στο εσωτερικό της χώρας και να αποκλείεται η περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών προς τη Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω συναλλαγή ως ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς δεν προσκομίστηκαν το παραστατικό πώλησης, η ανάλογη εξόφληση και ο αντίστοιχος πίνακας ενδοκοινοτικής απόκτησης, ωστόσο, όπως προκύπτει από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα, η συναλλαγή αυτή είναι εσωτερική μεταφορά αγαθών από την ελληνική αποθήκη στη δανέζικη για την οποία έχει εφαρμογή η απαλλαγή βάσει του άρθρου 28 περ. γ του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ΦΠΑ επί της αξίας των

51.196,86 ευρώ του προτιμολογίου μεταφοράς με αριθμ.

Αποφάσιζουμε

Την αποδοχή της από 18/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που έχει λάβει στην Ελλάδα ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /22-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 30/06/2021-31/12/2021.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	4.003,20	55.200,06	4.003,20	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	184.396,95		184.396,95	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	520,42	7.176,01	520,42	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	23.971,60		23.971,60	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	23.451,18		23.451,18	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		7.176,01		
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		7.176,01		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	23.451,18		23.451,18	

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.