



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 501

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /04.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/05/2024 - 31/05/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /04.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/05/2024 - 31/05/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /04.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ της φορολογικής περιόδου 01/05/2024 - 31/05/2024, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης περιόδου ποσού 348,27€ και επιστροφή ποσού 1.800,00€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών, κύριος φόρος ποσού 2.167,10€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 1.083,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.250,65€, κατόπιν καταλογισμού φόρου εκροών ποσού 4.315,37€ επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων νωπών φρούτων συνολικού ύψους 33.195,20€, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις απαλλαγής τους, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την εγκύκλιο Ε.2019/2022. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των αγαθών εκτός της Ελλάδας για τις εξής συναλλαγές:

α/α	Ημερ/νια	Παραστατικό	Πελάτης	Περιγραφή	Αξία	Χώρα παράδοσης
1	29/5/2024	INVOICE 15		CHERRIES, APRICOT, NECTARINES	14.500,00	ΡΟΥΜΑΝΙΑ
3	10/5/2024	INVOICE 6		CHERRIES	5.943,60	ΡΟΥΜΑΝΙΑ
4	18/5/2024	INVOICE 13		CHERRIES, APRICOTS	4.581,50	ΡΟΥΜΑΝΙΑ
5	19/5/2024	INVOICE 14		CHERRIES, APRICOTS	3.005,60	ΡΟΥΜΑΝΙΑ
6	12/5/2024	INVOICE 7		CHERRIES	3.000,00	ΡΟΥΜΑΝΙΑ
7	12/5/2024	INVOICE 9		CHERRIES	2.164,50	ΡΟΥΜΑΝΙΑ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ					33.195,20	

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 04/11/2024 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, που συντάχθηκε έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της /04.07.2024 εντολής του Προϊσταμένου της, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. /28.06.2024 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 1.800,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, ισχυριζόμενη ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν και εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε την εγκύκλιο Ε.2019/2022. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις υπ' αριθ.,,,,,,, και αναγγελίες στην πλατφόρμα του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (ΥπΑΑΤ), που αποδεικνύουν τη συσκευασία και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιήθηκαν, παρουσία γεωπόνου του Υπουργείου.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «...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...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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,...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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,...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, οριζόταν ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες, μεταξύ άλλων, αναφορικά με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και διευκρινίστηκε σχετικά με την απόδειξη φυσικής μεταφοράς αγαθών ότι: «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 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,... 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. 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...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ο.3024/2023 οδηγία της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου για την επιστροφή Φ.Π.Α. και διευκρινίστηκε ότι: «Αναφορικά με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο από 1/1/2020 και μετά, από τα αναφερόμενα στην Ε.2019/2022 επισημαίνονται τα κάτωθι: -Προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των εκροών. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022), τυπικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. είναι α) ο αποκτών να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της

αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και β) η ορθή συμπλήρωση και υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα. -Αποδεικτικά στοιχεία για τη φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ. Βάσει των ίδιων ως άνω διατάξεων, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης επήλθε από 1/1/2020 και μετά, καθιερώνονται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τη μεταφορά αγαθών και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα. Στην κατηγορία 1 περιλαμβάνονται τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών. Στην κατηγορία 2 περιλαμβάνονται τα κάτωθι έγγραφα: i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο Κ-Μ προορισμού, και iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο Κ-Μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω Κ-Μ. Σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών διακρίνονται οι κάτωθι περιπτώσεις: Περίπτωση (α): Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του)... Περίπτωση (β): Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του). Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία: i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το Κ-Μ προορισμού των αγαθών. Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως τη δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών. Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία: - την ημερομηνία έκδοσής της - το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος - τη φύση και την ποσότητα των αγαθών - την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών - στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου - τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος. ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Περαιτέρω, σημειώνονται τα εξής: • Καταρχήν τα δύο μέρη εξ' ορισμού δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά Κ-Μ). • Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς και ως εκ τούτου αναζητούνται τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999. • Η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα Κ-Μ προς ένα άλλο Κ-Μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει. Κατά τα

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η από 04/11/2024 έκθεση ΦΠΑ συντάχθηκε κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ δυνάμει της υπ' αριθ./04.07.2024 εντολής του Προϊσταμένου της, για έλεγχο της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ύψους 1.800,00€, της φορολογικής περιόδου 01/05/2024 – 31/05/2024, που ζήτησε η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθ. πρωτ./28.06.2024 αίτησή της. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση της ορθότητας των απαλλασσόμενων πράξεων από το ΦΠΑ και συγκεκριμένα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι για τις προαναφερθείσες επίμαχες συναλλαγές η προσφεύγουσα εταιρεία, μολονότι πληρούσε τις τυπικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.2859/2000, δηλαδή ο αποκτών διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και συμπληρώθηκε ορθά και υποβλήθηκε ο σχετικός ανακεφαλαιωτικός πίνακας, δεν κατείχε επαρκή τεκμήρια/αποδεικτικά στοιχεία για τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στη Ρουμανία, όπως περιγράφονται στην Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε, βάσει της εγκυκλίου Ε.2019/2022, ότι δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών στη Ρουμανία και κατ' επέκταση δεν απαλλάσσονται οι υπό κρίση παραδόσεις, επιβάλλοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ 13%.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη διότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα την εγκύκλιο Ε.2019/2022 και δεν έλαβε υπόψη της τις υπ' αριθ., και αναγγελίες στην πλατφόρμα του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (ΥπΑΑΤ), που αποδεικνύουν τη συσκευασία και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιήθηκαν, παρουσία γεωπόνου του Υπουργείου. Η προσφεύγουσα εταιρεία δε, υποστηρίζει ότι έδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη συγκέντρωση των δικαιολογητικών αλλά οι αγοραστές δεν ανταποκρίθηκαν στις συνεχείς εκκλήσεις της για αποστολή των τιμολογίων μεταφοράς.

7

περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, δη τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών και τραπεζικό έγγραφο πληρωμής της μεταφοράς των αγαθών και ως εκ τούτου δεν τεκμαίρεται από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν ότι τα αγαθά έχουν μεταφερθεί από την Ελλάδα στη Ρουμανία.

Οι ανωτέρω αναγγελίες στην πλατφόρμα του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων αποδεικνύουν τη συσκευασία και τη φόρτωση των εμπορευμάτων και όχι τη φυσική μεταφορά των αγαθών εκτός της ελληνικής επικράτειας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες. Σημειώνεται ωστόσο ότι εκ παραδρομής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ανακρίβειας βάσει του άρθρου 58Α Ν.4987/2022 αντί του ορθού 54 παρ. 2 του ΚΦΔ που ισχύει από 19/04/2024.

Κατά συνέπεια, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./03.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./04.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2024 - 31/05/2024

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ή επιστροφή	2.148,27€
Κύριος φόρος	2.167,10€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ΚΦΔ	1.083,55€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	3.250,65€

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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