



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/04/2025

Αριθμός απόφασης: 998

**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 .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με έδρα στην ..... κατά της με αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από .....οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 5.169.927,82 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 2.584.963,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.754.891,76 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 .....έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Αίτεια ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ .....δελτίο ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών του ΣΤ' τμήματος Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ, με το οποίο η φορολογική αρχή της Ιταλίας απέστειλε αίτημα διοικητικής συνδρομής στη Διεύθυνση Ελέγχων σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της προσφεύγουσας ελληνικής επιχείρησης ..... με την Ιταλική επιχείρηση ....., για την περίοδο 01/11/2022-31/12/2022 συνολικής αξίας 3.954.068,18 ευρώ. Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή της Ιταλίας, γνωστοποίησε στη φορολογική αρχή της Ελλάδας ότι η ελληνική επιχείρηση δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ιταλική επιχείρηση, ενώ η ιταλική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την ελληνική επιχείρηση το ίδιο διάστημα για τον λόγο αυτό αιτήθηκε να της αποσταλούν τα παραστατικά που αφορούν τις συναλλαγές. Συνεπεία του ανωτέρω Πληροφοριακού Δελτίου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. ....εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διερεύνηση των συναλλαγών της με την Ιταλική επιχείρηση .....για τη φορολογική περίοδο 01/11/2022-31/12/2022. Από την από .....έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν μπόρεσε να αποδείξει τη νόμιμη πραγματοποίηση και φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών της παραδόσεων προς την ως άνω ιταλική επιχείρηση, καθώς δεν τηρήθηκαν σωρευτικά οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από το ΦΠΑ, όπως αυτές ορίζονται από τις συνδυασμένες διατάξεις των ΠΟΛ.1106/26-04-1999, ΠΟΛ.1201/29-10-1999 και της Ε.2019/2022 εγκυκλίου.

Στη συνέχεια, συνεπεία των διαφορών στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. ....εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022. Βάσει της ανωτέρω εντολής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 5144/2024 «Κωδικοποίηση ΦΠΑ», του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022.

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα το με αριθμ. πρωτ. ....αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, με το οποίο ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των φορολογικών στοιχείων που αφορούν το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του 2022, τα παραστατικά πληρωμής και τα σχετικά μεταφορικά έγγραφα, τιμολόγια μεταφορικών εταιριών, καθώς και παραστατικά εξόφλησης αυτών, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία με τα οποία η προσφεύγουσα αγόρασε τα αγαθά τα οποία στη συνέχεια μεταπώλησε σε οντότητες τις Ε.Ε. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα για διάθεση των λογιστικών

αρχείων της φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η πραγματοποίηση των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από το Πρόγραμμα Ελέγχου ΦΠΑ της ενότητας Δ του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18-06-2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1067/2018, για την κρινόμενη φορολογική περίοδο. Επιπρόσθετα, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.5144/2024 και της Ε. 2019/2022, όπως ισχύουν, των φορολογικών στοιχείων για τις απαλλασσόμενες πωλήσεις (ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών) που φέρεται να πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, καθώς δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί αν υφίστανται και αν είναι νόμιμα τα δικαιολογητικά, καθώς και τα σχετικά αποδεικτικά της απαλλαγής από το ΦΠΑ. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας θεωρώντας όλες τις πωλήσεις της ως μη απαλλασσόμενες, επέδριψε επί αυτών ΦΠΑ εκροών 24% και δεν αναγνώρισε το σύνολο των φορολογητέων εισροών της.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί προς όφελός της η υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης- Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων – Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.** Η φορολογική αρχή εντελώς αναιτιολόγητα και παρανόμως της καταλογίζει το ΦΠΑ για τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις, παρά το γεγονός ότι όλα τα σχετικά έγγραφα των διασαφήσεων έχουν νομίμως υποβληθεί από αυτήν στις αρμόδιες αρχές και έχει καταθέσει τα CMR που αποδεικνύουν σε κάθε περίπτωση τη μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός Ελλάδος, καθώς επίσης έχει υποβάλει και τους αντίστοιχους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και τις δηλώσεις INTRASTAT και ενώ πράγματι πληρούνται όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις για την απαλλαγή της, θεμελιώνει τη διαπίστωση της παράβασης σε στοιχεία τα οποία δεν είναι ικανά από μόνα τους να αποδείξουν τη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών, ήτοι από το γεγονός της μη δήλωσης των αποκτήσεων από την αντίστοιχη Ιταλική επιχείρηση. Από την ίδια δε προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται η εν λόγω άρνηση απαλλαγής από το ΦΠΑ, προκύπτει ότι η Διοίκηση δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα φοροαπαλλαγής του

υποκείμενου στο φόρο, πρόσθετες προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προς διαπίστωση του ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (απόφαση της 20ης Οκτωβρίου 2016, PI?cki, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 47).

- **Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.** Το επιβληθέν πρόστιμο υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο και έρχεται σε αντίθεση με τις ανωτέρω θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου, δοθέντος μάλιστα ότι νομίμως απαλλάσσεται από το ΦΠΑ και η τελωνειακή αρχή αυθαιρέτως προβαίνει σε καταλογισμό του ΦΠΑ για τις επίδικες ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Συνεπώς, πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη υπερβαίνουσα το αναγκαίο μέτρο και κατά παράβαση των παραπάνω αρχών.

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:**

*«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»*

**Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζονται τα ακόλουθα:**

**«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

**1.** Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

**2.** Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

.....

#### **Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά 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. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

.....

7. 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 στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Άρθρο 13 Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:**

**«Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο**

.....

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

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του 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.

.....

**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**

1.0 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.

.....»

**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.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξη

του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

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

##### **A) ANTIKEIMENO**

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 ίδιου νόμου και τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

##### **B) 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 περιπτώσιολογία 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 συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

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

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

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

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

Συγκεκριμένα:

##### **Παράγραφος 1**

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

#### **Περίπτωση α**

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

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

Είτε

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

Είτε

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

#### **Περίπτωση β**

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν

εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

### **Παράγραφος 2**

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

### **Παράγραφος 3**

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

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

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

.....

### **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**, όπως αναφέρεται στην παρ. 3 της Ε.2140/16.7.2019 εγκυκλίου στις περιπτώσεις μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, **δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το**

δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται.

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024:**

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

**Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ. ....εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022. Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα το με αριθμ. πρωτ. ....αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, με το οποίο ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των φορολογικών στοιχείων που αφορούν το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του 2022, τα παραστατικά πληρωμής και τα σχετικά μεταφορικά έγγραφα, τιμολόγια μεταφορικών εταιριών, καθώς και παραστατικά εξόφλησης αυτών, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία με τα οποία η προσφεύγουσα αγόρασε τα αγαθά τα οποία στη συνέχεια μεταπώλησε σε οντότητες τις Ε.Ε. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και δεν έθεσε στη διάθεση τα ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία της φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022.**

Σύμφωνα με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, τις δηλώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων, καθώς και από τα στοιχεία που διαβίβασε η προσφεύγουσα στην πλατφόρμα MyDATA, προκύπτει ότι για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2022-31/12/2022 η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων άνευ ΦΠΑ, συνολικής αξίας 21.117.620,63 ευρώ, προς τις παρακάτω επιχειρήσεις:

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒ.	ΧΩΡΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒ.	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ
.....	.....	ΙΤΑΛΙΑ	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ- ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	1.576.551,56	0	1.576.551,56	94
.....	.....	ΙΤΑΛΙΑ	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ- ΑΠΡΙΛΙΟΣ	9.751.902,73	0	9.751.902,73	609
.....	.....	ΙΤΑΛΙΑ	ΜΑΙΟΣ- ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟ	5.803.858,16	0	5.803.858,16	370

.....	.....	ΙΤΑΛΙΑ	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ- ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	3.954.068,18	0	3.954.068,18	95
.....	.....	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	31.240,00	0	31.240,00	2
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΕΤΟΥΣ 2022</b>				<b>21.117.620,63</b>	<b>0</b>	<b>21.117.620,63</b>	<b>1.170</b>

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με το με αριθμ. πρωτ. ....αίτημα φορολογικά στοιχεία που αφορούν το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του 2022, τα παραστατικά πληρωμής και τα σχετικά μεταφορικά έγγραφα, τιμολόγια μεταφορικών εταιριών, καθώς και παραστατικά εξόφλησης αυτών, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι βάσει των ισχυουσών διατάξεων προϋποθέσεις απαλλαγής των εκροών και να αποδειχθεί η φυσική μεταφορά των αγαθών.

Περαιτέρω, στη διάθεση του ελέγχου υφίσταντο τα παρακάτω στοιχεία:

**1.** Το πόρισμα της προγενέστερης από .....έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση και φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την ιταλική επιχείρηση .....της φορολογικής περιόδου Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2022. Ο εν λόγω έλεγχος είχε διενεργηθεί δυνάμει της με αριθμ. ....εντολής μερικού ελέγχου κατόπιν λήψης του με αριθμ. πρωτ.

ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ .....δελτίου ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών

συναλλαγών του ΣΤ' τμήματος Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ, με το οποίο η φορολογική αρχή της Ιταλίας απέστειλε αίτημα διοικητικής συνδρομής στη Διεύθυνση Ελέγχων σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της προσφεύγουσας ελληνικής επιχείρησης ..... με την Ιταλική επιχείρηση ....., για την περίοδο 01/11/2022-31/12/2022 συνολικής αξίας 3.954.068,18 ευρώ.

**2.** Το με αριθμ. πρωτ. Δ.ΕΛ. ΣΤ .....δελτίου ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών, το οποίο αφορά αίτημα των ιταλικών αρχών για τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας με την ιταλική επιχείρηση ....., για την περίοδο Απριλίου - Δεκεμβρίου 2022, αξίας 5.803.858,16 ευρώ, καθώς η ιταλική επιχείρηση είναι εξαφανισμένη και δεν έχει δηλώσει τις αντίστοιχες αποκτήσεις από την προσφεύγουσα.

**3.** Πληροφοριακά Δελτία για τις χρήσεις 2021 & 2023 τα οποία επίσης αφορούν σε αιτήματα των ιταλικών αρχών για έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας, πολλών εκατομμυρίων ευρώ, με ιταλικές επιχειρήσεις υψηλής επικινδυνότητας, οι οποίες στο σύνολο τους δε δήλωσαν τις αντίστοιχες αποκτήσεις στη χώρα τους, δεν ήταν συνεπείς με τις υποχρεώσεις τους στον τομέα του ΦΠΑ και δεν απέδωσαν το φόρο.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε το μέρος του φόρου εκροών που αντιστοιχεί στις δηλωθείσες ως απαλλασσόμενες εκροές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) ύψους 21.117.620,63 ευρώ που δεν αποδεικνύονται.

Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που είχε συμψηφιστεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ συνολικής αξίας 253.855,57 ευρώ, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα παραστατικά αγορών-δαπανών, από τα οποία αποδεικνύεται η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εντελώς ανατιολόγητα και παρανόμως της καταλόγισε το ΦΠΑ για τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις, παρά το γεγονός ότι όλα τα σχετικά έγγραφα των διασαφήσεων έχουν νομίμως υποβληθεί από αυτήν στις αρμόδιες αρχές και έχει καταθέσει τα CMR που αποδεικνύουν σε κάθε περίπτωση τη μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός Ελλάδος, καθώς επίσης έχει υποβάλει και τους αντίστοιχους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και τις δηλώσεις INTRASTAT και ενώ πράγματι πληρούνται όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις για την απαλλαγή της, θεμελιώνει τη διαπίστωση της παράβασης σε στοιχεία τα οποία δεν είναι ικανά από μόνα τους να αποδείξουν τη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών, ήτοι από το γεγονός της μη δήλωσης των αποκτήσεων από την αντίστοιχη Ιταλική επιχείρηση.

**Επειδή**, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων ενδοκοινοτικών συναλλαγών αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε σε κανένα στάδιο του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που αφορούν το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του 2022, τα παραστατικά πληρωμής και τα σχετικά μεταφορικά έγγραφα, τιμολόγια μεταφορικών εταιριών, καθώς και παραστατικά εξόφλησης αυτών, όπως απαιτείται προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της Ε. 2019/2022 εγκυκλίου. Τα μόνα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή ήταν κάποια από αυτά που ζητήθηκαν με το με αριθμ. πρωτ. .... αίτημα παροχής πληροφοριών του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής στο πλαίσιο της με αριθμ. ....εντολής ελέγχου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/11/2022-31/12/2022 και μόνο για τις συναλλαγές της με την Ιταλική επιχείρηση ..... Επί των στοιχείων αυτών κρίθηκε ότι δεν αποδείχθηκε η νόμιμη πραγματοποίηση και φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την Ιταλική επιχείρηση, καθώς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου:

- Δεν προσκομίστηκαν Τ.Π.Υ. των μεταφορικών εταιριών που διενήργησαν τις φερόμενες παραδόσεις και αποδεικτικά πληρωμής αυτών, αλλά ούτε και γραπτή δήλωση της ιταλικής επιχείρησης σχετικά με την απόκτηση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την Ε. 2019/2022, σε περίπτωση που το κόστος μεταφοράς το ανέλαβε η αγοράστρια-ιταλική επιχείρηση.
- Επιδείχθηκαν στον έλεγχο αντίγραφα CMR μόνο με σφραγίδα της ιταλικής επιχείρησης και μονογραφή από τα οποία σε καμία περίπτωση δεν προέκυψε ποιο φυσικό πρόσωπο φέρεται να παρέλαβε τα εμπορεύματα για λογαριασμό της ιταλικής επιχείρησης.
- Για την εξόφληση των ελεγχόμενων συναλλαγών από τα αντίγραφα κίνησης του με αρ. .... λογαριασμού που τηρείται στην Τράπεζα ..... διαπιστώθηκε ότι: α) οι φερόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ιταλική επιχείρηση ....., συνολικής αξίας 3.954.068,18 ευρώ δεν εξοφλήθηκαν, πλην μίας περίπτωσης αξίας μόλις 50.374,47 ευρώ, και β) από το σύνολο των τιμολογίων αγοράς, συνολικής αξίας 3.568.572,68 ευρώ, η προσφεύγουσα προέβη σε εξόφληση μόνο τεσσάρων εξ αυτών, συνολικής αξίας 130.548,13 ευρώ. Σε σχέση, δε, με τις πληρωμές δεν προσκομίστηκε αντίγραφο εξερχόμενου εμβάσματος από το οποίο θα φαινόταν ο δικαιούχος του εμβάσματος.
- Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να υποδεικνύουν πώς και πότε δόθηκαν οι παραγγελίες και δε γνωστοποιήθηκε ποια πρόσωπα της ιταλικής επιχείρησης έδωσαν τις παραγγελίες και ποια παρέλαβαν τα εμπορεύματα.
- Δεν προσκομίστηκε σύμβαση σχετική με τις συναλλαγές των δύο επιχειρήσεων.
- Πρόκειται για σχετικά νεοσύστατη επιχείρηση με έναρξη εργασιών την 20/11/2020, η οποία αγόρασε μεγάλο όγκο εμπορευμάτων από έναν προμηθευτή τα οποία πώλησε στο μεγαλύτερο τους μέρος σε ένα μόνο πελάτη.
- Για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της η προσφεύγουσα διέθετε μόνο ένα μικρό ισόγειο κατάστημα (24,50 τ.μ.) στο οποίο ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε, καθώς αφενός ο εν λόγω χώρος δεν συμβάδιζε με τον όγκο των εμπορικών συναλλαγών της και αφετέρου όπως προέκυψε, τόσο από μαρτυρίες των περιοίκων αλλά και από τα όσα δήλωσε ο εκμισθωτής του ακινήτου, η προσφεύγουσα δεν είχε παρουσία εκεί, καθώς κανείς ποτέ δεν είδε καμιά δραστηριότητα και ο χώρος δε διέθετε ηλεκτρικό ρεύμα, αναγκαίο για την οποιαδήποτε λειτουργία μιας επιχείρησης (λειτουργία υπολογιστή, εκτυπωτή, κ.α).
- Η προσφεύγουσα δεν προέβη σε καμία δήλωση μεταβολής έδρας ή διακοπής εργασιών και ο διαχειριστής δεν μπορεί να εντοπιστεί, σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση-παραίτηση του λογιστή.

**Επειδή**, με βάση όλα τα ανωτέρω, ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας θεωρώντας όλες τις πωλήσεις της ως μη απαλλασσόμενες, επέρριψε επί αυτών ΦΠΑ εκρών 24% και δεν αναγνώρισε το σύνολο των φορολογητέων εισροών της, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων.

**Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 και 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022.

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

	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2)-(1)</b>
<b>ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>2.131.840,00</b>	<b>23.278.363,59</b>	<b>23.278.363,59</b>	<b>21.146.523,59</b>
<b>ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>1.225.392,55</b>			<b>1.225.392,55</b>
<b>ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>511.641,60</b>	<b>5.586.807,25</b>	<b>5.586.807,25</b>	<b>5.075.165,65</b>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>710.597,54</b>	<b>416.879,43</b>	<b>416.879,43</b>	<b>293.718,11</b>
<b>ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	<b>198.955,94</b>			<b>198.955,94</b>
<b>ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>		<b>5.169.927,82</b>	<b>5.169.927,82</b>	<b>5.169.927,82</b>
<b>ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ</b>		<b>2.584.963,94</b>	<b>2.584.963,94</b>	<b>2.584.963,94</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>		<b>7.754.891,76</b>	<b>7.754.891,76</b>	<b>7.754.891,76</b>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ</b>	<b>198.955,94</b>			<b>198.955,94</b>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ</b>				

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**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.