



Αθήνα, 7-5-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1345

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αρ, πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας .....με έδρα στη ..... όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της υπ' αριθμ. ....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και της υπ' αριθμ. ....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/06/2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αρ, πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας .....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' αριθμ. ....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε σε **διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 162.703,61€**, ήτοι μειώθηκε το κατά δήλωση πιστωτικό υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ από 167.368,69€ στο ύψος των 4.665,08€.

-Με την υπ' αριθμ. ....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/06/2019 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε **διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 295.224,52€**, και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ 39.650,33€ πλέον προστίμου αρθ.58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ύψους 19.825,17€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **59.475,50€**.

### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό .....εντολής μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε από το 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. για την ελεγχόμενη περίοδο από 17.01.2018 έως 30.06.2019, βάσει των διατάξεων του Ν. 5104/2024, του Ν. 2859/2000 και της υπ' αρ. Α 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό πρωτοκόλλου .....ανάκλησης της αίτησης επιστροφής με αριθμό .....πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. 295.224,52 € που είχε αιτηθεί η προσφεύγουσα επιχείρηση, λόγω δυσχέρειας που αντιμετώπιζε για την προσκόμιση των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων. Η ως άνω αίτηση ανάκλησης έγινε δεκτή και το Τμήμα Φ.Π.Α. και απέρριψε την αρχικώς υποβληθείσα αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας, εκδίδοντας την απόφαση ..... Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, αναγνωρίζοντας στην προσφεύγουσα, δικαίωμα έκπτωσης ποσού ΦΠΑ 4.665,08€ εκ του δηλωθέντος προς έκπτωση ποσού ΦΠΑ 167.368,69 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 17.01.2018-31.12.2018, το οποίο και συμψηφίσθηκε με χρεωστικό υπόλοιπο φόρου εκροών ποσού 44.315,46 ευρώ φορολογικής περιόδου 01.01-30.6.2019, προκύπτοντας εν τέλει χρεωστικό υπόλοιπο 39.650,33€.

Ειδικότερα, ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας με την γαλλική εταιρεία ....., διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι το τιμολόγιο υπ' αριθμ. .... αξίας **184.842,42€** δεν συσχετίζεται με .....αλλά ούτε και οι .....με αυτές που αγοράστηκαν από την .....(προμηθεύτρια - κατασκευάστρια εταιρεία) και συνεπώς για την εν λόγω πώληση δεν τεκμηριώθηκε η παράδοση και η απαλλαγή του ΦΠΑ και από τον έλεγχο καταλογίσθηκε ΦΠΑ ύψους 184.842,42€ X 6%= **11.090,54€**.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί ως έσοδα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ δύο στοιχεία με αριθμούς ..... τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο διότι σύμφωνα με τον Φορολογικό Αντιπρόσωπο της προσφεύγουσας δεν αφορούν πώληση αλλά μετακίνηση αγαθών της εταιρείας και δεν υπάρχουν τιμολόγια. Για τις εν λόγω συναλλαγές δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν τεκμηριώθηκαν οι σχετικοί ισχυρισμοί καταλογίσθηκε ΦΠΑ ήτοι 27.488,35€\* 6%=**1.649,90€** για τη χρήση 2018 και 124.040,41€\*6%=**7.442,42€** για τη χρήση 2019.

Ως προς τις δηλωθείσες εισροές της προσφεύγουσας, οι οποίες αφορούν κυρίως Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εκδίδει η ελληνική .....για την παραγωγή του .....ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ΦΠΑ που αναλογεί στα εκδοθέντα στοιχεία της .....καθόσον κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι οι

υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν σε αυτή αλλά στην αλλοδαπή ελβετική επιχείρηση .....και συνεπακόλουθα δεν δικαιούται και την επιστροφή Φ.Π.Α. που προκύπτει από αυτές τις υπηρεσίες.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των τιθέντων στοιχείων, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων και πάντως με πλημμελή αιτιολογία, η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε την συναλλαγή που αναφέρεται στο υπ. αρ. ....τιμολόγιο της προσφεύγουσας εταιρείας προς την Γαλλική εταιρεία ....., ως ενδοκοινοτική συναλλαγή.
2. Κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των τιθέντων στοιχείων, και πάντως με ανεπαρκή αιτιολογία, η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα υπ. αριθμ. .... τιμολόγια που καταχωρήθηκαν ως έσοδα στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας αφορούν πώληση στο εσωτερικό της χώρας, ενώ στην ουσία αφορούν απλή μετακίνηση των αγαθών της ελεγχόμενης εταιρείας.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση της συναλλαγής ως ενδοκοινοτική η οποία αναφέρεται στο υπ. αρ. ....τιμολόγιο προς την Γαλλική εταιρεία .....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ):

#### **Άρθρο 2**

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...

#### **Άρθρο 3**

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..

#### **Άρθρο 5**

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,...*

#### **Άρθρο 16**

1 Η Φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των Υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

#### **Άρθρο 28- Απαλλαγές στην Παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος**

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».....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 4 τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.».

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

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

Επειδή με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999, όπως αυτή τροποποιήθηκε από τη δημοσίευση της εγκυκλίου 2019/2022 με την οποία καταργήθηκε η υποπερίπτωση γα' της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της εγκυκλίου, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος», μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι:

«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 - Τ. 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.

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

Επειδή σύμφωνα με την **E.2019/22.02.2022** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την **E.2079/31.10.2022**, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: [...]

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: ... **Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ** ...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 .....

#### 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.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (Δ.Ε.Ε.), «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-84/05, (C-84/09)).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει αν τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές **προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους** (βλ. C-409/04, σκέψη 44 καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

**Επειδή** οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977. Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως .....από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση .....συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα ..... Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από την από .....Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και το υποσύστημα μητρώου του ΟΠΣ Taxis, η προσφεύγουσα εταιρία κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ενεργεί ως ΕΝΤΟΛΕΑΣ ΜΗ ΦΠ με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας ..... Μητρική εταιρεία εμφανίζεται η .....με έδρα στην ..... Σκοπός της εταιρείας κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους είναι η κατασκευή, εμπορία και ανάπτυξη φαρμακευτικών προϊόντων και συγκεκριμένα του ..... Οι εκροές της προσφεύγουσας αφορούν κυρίως ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε χώρες της ΕΕ και εξαγωγές άνευ ΦΠΑ και ένα μικρό μέρος πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας οι οποίες

επιβαρύνονται με ΦΠΑ 6% καθόσον πρόκειται για πώληση του .....

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, ελέγχθησαν, οι συναλλαγές με τις κάτωθι επιχειρήσεις:

| ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ | ..... | 17-01-2018-<br>31/12/2018 | 01/01/2019-<br>30/06/2019 |
|------------|-------|---------------------------|---------------------------|
| .....      | ..... | 308.945,35                | 312.327,58                |
| .....      | ..... | 634.458,40                | 761.628,50                |
| .....      | ..... | <b>407.945,51</b>         | <b>516.812,00</b>         |
| .....      | ..... | 336.653,00                | 199.013,00                |
| .....      | ..... | 306.709,50                | 160.334,70                |

Από την επεξεργασία των παραστατικών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, αλλά και τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι για όλες τις ως άνω συναλλαγές, πλην κάποιων συναλλαγών με την ....., αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα κ-μ προς το άλλο κ-μ, συνεπώς οι συναλλαγές αυτές γίνονται δεκτές ως ενδοκοινοτικές. Ωστόσο η **συναλλαγή που αφορά το τιμολόγιο πώλησης α/α ....., προς την Γαλλική εταιρία ..... με vat:....., αξίας 184.842,42€** φορολογικής περιόδου 17-01-2018-31-12-2018, κρίθηκε ότι αφορά παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, ήτοι δεν αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών σε χώρες της ΕΕ.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο της διαπίστωσης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων σχετικά με την απαλλαγή ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη και αποστολή του με αριθμό πρωτ. ....Δελτίου Πληροφοριών Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών προς την Δ/νση Ελέγχων, προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση αλλά και το ύψος των συναλλαγών (Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων) προς τις επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Από το υπ' αρ. πρωτ. **ΔΕΛ ΣΤ .....**έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων - ΣΤ Τμήμα, προέκυψε ότι από πληροφορίες κατόπιν αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στο ΦΠΑ, οι αρμόδιες γαλλικές φορολογικές αρχές μας ενημέρωσαν ότι σύμφωνα με σχετική πληροφόρηση της γαλλικής εταιρείας '..... με vat:....., αυτή «δεν γνώριζε την ύπαρξη της εταιρείας ....., εγγεγραμμένης με το Ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ ....., ο ΑΦΜ δε αυτός, συμπεριλαμβανόταν μεταξύ πολλών άλλων, στο κάτω μέρος της σελίδας και τίποτα δεν υποδηλώνει», σύμφωνα με τη γαλλική εταιρεία, ότι ήταν της οντότητας που εξέδωσε το τιμολόγιο. Περαιτέρω, αναφορικά με τη χώρα προέλευσης των αγαθών, μετά από επισκόπηση των ηλεκτρονικών αρχείων που προσκομίστηκαν, ήτοι του αρχείου ..... και της καρτέλας ....., διαπιστώθηκε ότι μόνο ένα μικρό μέρος φαρμακευτικών προϊόντων προήλθε από την Ελλάδα και αφορά αποκλειστικά τα φάρμακα ..... και .....και μόνο για τη χρήση 2019. Αναφορικά με τη χρήση 2018, δεν προκύπτει η παράδοσή τους στην Γαλλική εταιρεία, συμφώνως με τα προσκομισθέντα ηλεκτρονικά αρχεία, όπως αναφέρεται στα οριζόμενα με το προαναφερόμενο έγγραφο περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στο ΦΠΑ.

Επειδή ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας με την γαλλική εταιρεία ..... διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι το τιμολόγιο υπ' αριθμ. .... αξίας **184.842,42€** δεν συσχετίζεται με ..... αλλά ούτε και οι ..... με αυτές που αγοράστηκαν από την ..... (προμηθεύτρια – κατασκευάστρια εταιρεία) και συνεπώς για την εν λόγω πώληση δεν τεκμηριώθηκε η παράδοση και η απαλλαγή του ΦΠΑ και από τον έλεγχο καταλογίσθηκε ΦΠΑ ύψους  $184.842,42\text{€} \times 6\% = 11.090,54\text{€}$ .

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση προσφυγή και προς απόδειξη του ισχυρισμού της περί πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση ως ενδοκοινοτική της συναλλαγής βάσει του τιμολογίου με αρ. .... αξίας **184.842,42€** προς τη γαλλική εταιρεία «.....», προσκομίζει τα κάτωθι:

- Το υπ' αριθμ. .... τιμολόγιο προς τη γαλλική εταιρεία ..... (σχετ.4)
- Αντίγραφο του υπ' αριθμ. .... τιμολογίου της μεταφορικής εταιρείας ..... προς την προσφεύγουσα ποσού 2.950,00€ για τη μεταφορά συνολικά 30 παλετών (σχετ 4<sup>α</sup>).
- Αντίγραφο του ..... (σχετ. 4β)
- Λίστες συσκευασίας (packing list) της εταιρείας ..... (σχετ. 4γ).
- Το υπ' αριθμ. .... τιμολόγιο πώλησης φαρμάκου ..... ποσού 95.816,77€ της Ολλανδικής εταιρείας ..... προς την προσφεύγουσα εταιρεία (σχετ. 5).

Επειδή ωστόσο, επί των ως άνω προσκομισθέντων εγγράφων διαπιστώνονται τα κάτωθι:

- Στο υπ' αριθμ. .... τιμολόγιο προς τη γαλλική εταιρεία «.....» αναφέρονται αρ. παρτίδας (BATCH No) ....., και αρ, παραγγελίας .....
- Στα δύο **packing list** που εξέδωσε η κατασκευάστρια στην Ελλάδα εταιρεία, ....., αναγράφεται αποδέκτης η εταιρεία ..... με έδρα στην Ολλανδία, δεν αναγράφεται ημερομηνία έναρξης της αποστολής, κι έτσι αυτή δεν προκύπτει, αλλά ούτε και πώς αυτά θα διακινηθούν, παρά μόνο το τελικό αποδέκτη, τη Γαλλική επιχείρηση ..... ενώ ούτε οι αριθμοί παρτίδας ταυτίζονται με αυτές που αναφέρονται στο σχετικό τιμολόγιο πώλησης.
- Τα μεταφορικά έγγραφο ..... είναι ελλιπές, ήτοι:
  - α) δεν φέρει υπογραφή του μεταφορέα και την σφραγίδα της μεταφορικής εταιρείας, αλλά και ούτε και τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος που χρησιμοποιήθηκε για τη διακίνηση, παρά μόνο την επωνυμία της εταιρείας που προορίζεται να παραλάβει προς μεταφορά τα αγαθά, με έδρα τον ..... την **07.06.2018**,
  - β) δεν περιλαμβάνει τα στοιχεία του παραλήπτη φυσικού προσώπου, όπως ταυτότητα ή διαβατήριο και την υπογραφή αυτού, παρά μόνο μια σφραγίδα ..... με ημερομηνία **11.06.2018**, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει ποιος παρέλαβε τα εν λόγω αγαθά κι αν όντως αυτά παρελήφθησαν από την συγκεκριμένη γαλλική εταιρεία
  - γ) δεν αναγράφονται τα batch number ανά παρτίδα, όπως αναφέρονται είτε στο σχετικό τιμολόγιο πώλησης είτε στα σχετικά επικαλούμενα packing list, προκειμένου να συσχετιστούν και να ταυτισθούν τα αποστελλόμενα, παρά μόνο ο αριθμός των παλετών, χωρίς να εξειδικεύεται έστω το είδος ή η ονομασία του φαρμακευτικού σκεύασματος και
  - δ) υπάρχει διάσταση στο μικτό βάρος των προϊόντων, καθώς στα δύο σχετικά packing list αναγράφεται μικτό βάρος 4.530 kgrs, ενώ στο ..... αναγράφεται μικρό βάρος 4.950 kgrs.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν πληρούσε τις εκ του νόμου προϋποθέσεις περί εφαρμογής του άρθρου 28 ν. 2859/2000 και απαλλαγής από το ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών

όπως αυτή αναφέρεται στο σχετικό τιμολόγιο πώλησης της προσφεύγουσας προς την Γαλλική εταιρεία «.....», καθόσον δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα προς την Γαλλία όπου είναι εγκατεστημένη η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την κρινόμενη συναλλαγή ως ενδοκοινοτική παράδοση και καταλογίσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος περί απαλλαγής ΦΠΑ τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

**Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί ανεπαρκούς αιτιολογίας του ελέγχου αναφορικά με τα υπ. αριθμ. .... τιμολόγια και εκ παραδρομής καταχώρισης αυτών στα τηρούμενα βιβλία.**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον 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 σύμφωνα με το άρθρο 29 του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων...»**

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του ν.2859/2000 ορίζεται: «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, προβλέπει: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»**

**Επειδή περαιτέρω, με το 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 παραστατικά απτά 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 σύμφωνα με το άρθρο 8 -Τιμολόγιο πώλησης του Ν.4308/2014 ΕΛΠ** ορίζεται: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας..... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

**Επειδή σύμφωνα με την Ε.2140/2019** με θέμα: «Οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων καθώς και την επιστροφή φόρου εισοδήματος σε νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες και πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών.»: «.....3. Στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου και μη ανταπόκρισης και μη προσκόμισης των ζητηθέντων από τη φορολογική διοίκηση φορολογικών στοιχείων,... 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 και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που στην ελεγχόμενη περίοδο δηλώνεται μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, η διαφορά φόρου που προκύπτει σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο αρχικά περιορίζει το προς επιστροφή ποσό.»

**Επειδή στο άρθρο 77 του ΚΦΔ**, ορίζονται τα εξής: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή** εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, από τα προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου λογιστικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί τα υπ. αρ. **ΤΙΜ** ..... ως στοιχεία εσόδων και συγκεκριμένα ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, τα οποία ωστόσο δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο. Τα εν λόγω στοιχεία η προσφεύγουσα επικαλέστηκε ότι δεν αφορούν πώληση αλλά μετακίνηση αγαθών της εταιρείας και ότι δεν υπάρχουν τιμολόγια. Για τις εν λόγω συναλλαγές που τιμολογήθηκαν με τα ανωτέρω τιμολόγια κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αποδείχθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας οι ισχυρισμοί της περί εσωτερικής μετακίνησης και όχι πώλησης και καταλογίσθηκε ΦΠΑ με συντελεστή 6 %, ήτοι  $27.488,35\text{€} \times 6\% = 1.649,90\text{€}$  για τη χρήση 2018 και  $124.040,41\text{€} \times 6\% = 7.442,42\text{€}$  για τη χρήση 2019.

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή προβάλλει τον ισχυρισμό που είχε προβάλλει και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ήτοι ότι τα στοιχεία αυτά δεν αφορούν πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων αλλά μετακίνηση των αγαθών της εταιρείας, τα οποία εκ παραδρομής καταχωρήθηκαν ως έσοδα στα βιβλία της εταιρείας. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει εκ νέου τα στοιχεία που είχαν προσκομιστεί και κατά τον έλεγχο, ήτοι:

-Αντίγραφα των σχετικών .....για τη διακίνηση των εμπορευμάτων από την Ελλάδα στο .....της Ολλανδίας όπου βρίσκεται η αποθήκη της εταιρείας (σχετ. 6).

-Ηλεκτρονική αλληλογραφία (7-6-2024) προς τον φορολογικό αντιπρόσωπο αναφορικά με τη διακίνηση των εμπορευμάτων από την Ελλάδα στην Ολλανδία (σχετ.7)

-Αντίγραφα τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν προς Γαλλική εταιρεία μεταγενέστερα από την προσφεύγουσα με τα αντίστοιχα ....., με τα οποία ισχυρίζεται ότι προέβη σε πώληση των φαρμάκων αυτών που είχε αρχικά αποστείλει στην Ολλανδία (σχετ. 8)

-Τις από .....τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ 2018 και 2019 για την αφαίρεση των συναλλαγών αυτών (σχετ. 9).

**Επειδή** ωστόσο, δεδομένου ότι ουδέποτε προσκομίστηκαν τα κρινόμενα τιμολόγια τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας ως έσοδα από ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν προκύπτει το είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων για τα οποία διενεργήθηκε η επικαλούμενη απλή μετακίνηση εμπορευμάτων και όχι πώληση ως ίδια ισχυρίζεται και συνεπώς δεν είναι δυνατό τα προσκομισθέντα στοιχεία (τιμολόγια πώλησης, ..... ) να συσχετισθούν με τα εμπορεύματα τα οποία αναφέρονται στα τιμολόγια τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος και για τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις βάσει των με αρ. ΤΙΜ ..... τιμολογίων, δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ελλάδα σε χώρα της ΕΕ, ορθά καταλογίσθηκε ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αρ, πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας .....και την επικύρωση της με αριθμ.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και της με αριθμ..... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/06/2019 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

**Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018**

|                              | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ      | ΔΕΔ          | ΔΙΑΦΟΡΑ    |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|------------|
|                              | (1)          |              | (2)          | (2)-(1)    |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ     | 814.678,01   | 1.027.018,78 | 1.027.018,78 | 212.340,77 |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ    | 1.759.897,26 | 1.104,767,94 | 1.104,767,94 | 655.129,32 |
| ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ                 | 48.880,68    | 61.621,12    | 61.621,12    | 12.740,44  |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ       | 216.249,37   | 66.286,20    | 66.286,20    | 149.963,17 |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ           | 167.368,69   | 4.665,08     | 4.665,08     | 162.703,61 |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ           |              |              |              |            |
| ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ      |              |              |              |            |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ    |              |              |              |            |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ   | 167.368,69   | 4.665,08     | 4.665,08     | 162.703,61 |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ |              |              |              |            |

(Ως η υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

#### Φορολογική περίοδος 01/01/2019-30/06/2019

|                              | ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΔΕΔ        | ΔΙΑΦΟΡΑ    |
|------------------------------|------------|------------|------------|------------|
|                              | (1)        |            | (2)        | (2)-(1)    |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ     | 614.550,73 | 738.591,14 | 738.591,14 | 124.040,41 |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ    | 686.370,46 |            |            | 686.370,46 |
| ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ                 | 36.873,04  | 44.315,46  | 44.315,46  | 7.442,47   |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ       | 332.097,56 | 4.665,13   | 4.665,13   | 327.432,43 |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ           | 295.224,52 |            |            | 295.224,52 |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ           |            | 39.650,33  | 39.650,33  | 39.650,33  |
| ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ      |            | 19.825,17  | 19.825,17  | 19.825,17  |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ    |            | 59.475,50  | 59.475,50  | 59.475,50  |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ   | 295.224,52 |            |            | 295.224,52 |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ |            |            |            |            |

(Ως η υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών<sup>1</sup>

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

---

**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.