ΕΛΛΗΝΙΚΗΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16-06-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 1983

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την από **14-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ** ....., όπως νομίμως εκπροσωπείται, με έδρα στην ....., επί της οδού ..... αρ. ..., κατά της με αρ. .../10-01-2025 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024 - 31.08.2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το από 27-03-2025 και με ID ..... Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ** ..... η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ..../10-01-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024 - 31.08.2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους **38.625,07€**, καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 777,36€ έναντι πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ύψους 39.402,43€.

Ειδικότερα, από την υποβληθείσα δήλωση Φ.Π.Α. προέκυψε ποσό ύψους 13.107,46 ευρώ ως πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, το οποίο όμως περιορίστηκε από τον έλεγχο κατά το ποσό των 12.330,10 ευρώ. Ως εκ τούτου, το ποσό που τελικώς αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση ανέρχεται σε 777,36 ευρώ. Επιπλέον, το αιτούμενο προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 26.294,97 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε.

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν έκδοσης της με αρ. ...../24-09-2024 εντολής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος, με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 από την προσφεύγουσα για την περίοδο από 01/11/2023 έως και 31/08/2024. Η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ..... /13-09-2024 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 26.294,97 ευρώ, η οποία αφορούσε τη φορολογική περίοδο 01/08/2024 έως 31/08/2024.

Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας κατά την υπό κρίση περίοδο, είναι το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων και λοιπών ανεξάρτητων ειδών τα οποία διακινούνται αποκλειστικά μέσω εισαγωγών από τρίτες χώρες (Κίνα) με εμπορευματοκιβώτια.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία εμφανίζεται να πραγματοποιεί α) εισαγωγές από τρίτες χώρες και στη συνέχεια β) ενδοκοινοτικές πωλήσεις των ίδιων εμπορευμάτων μέσω τριγωνικών συναλλαγών. Οι προμηθευτές της προσφεύγουσας είναι κυρίως κινεζικές επιχειρήσεις, ενώ για τον μήνα Αύγουστο του 2024 ως πελάτης εμφανίζεται η εταιρεία με την επωνυμία ....., η οποία είναι Βουλγαρικών συμφερόντων. Ο εν λόγω πελάτης φέρεται να πωλεί τα ανωτέρω προϊόντα απευθείας σε τρίτες κινεζικές επιχειρήσεις στην Ιταλία, δίνοντας εντολή τα προϊόντα να

μεταφερθούν απευθείας από την Ελληνική προσφεύγουσα επιχείρηση στις επιχειρήσεις στην Ιταλία (τελικοί λήπτες).

Οι εισαγωγές για την κρινόμενη περίοδο εντάσσονται στο τελωνειακό καθεστώς 40.00, ήτοι στο τελωνείο εισαγωγής των εμπορευμάτων καταβάλλονται οι δασμοί και ο φόρος προστιθέμενης αξίας τον οποίο η προσφεύγουσα αιτήθηκε να λάβει ως επιστροφή με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του Αυγούστου του έτους 2024.
Δεδομένου ότι οι αιτούμενες απαλλαγές από τον Φ.Π.Α. αφορούσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις στο πλαίσιο τριγωνικών συναλλαγών του μηνός Αυγούστου 2024, ο έλεγχος προχώρησε σε εξέταση όλων των σχετικών απαλλασσόμενων πράξεων της συγκεκριμένης περιόδου. Κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων στοιχείων και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, διαπιστώθηκε ότι δεν τεκμηριώνονται επαρκώς οι φερόμενες ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. που προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία και καταλογίστηκε Φ.Π.Α. εκροών με συντελεστή 24% επί των εν λόγω συναλλαγών και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/11/2024 έως 31/08/2024.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:
- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 28 του ν. 5134/2024 (Κώδικας ΦΠΑ) και της Εγκυκλίου Ε 2019/2022, καθώς και κατ' εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι δεν αποδεικνύεται ότι διενεργήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις των υπό κρίση 11 τιμολογίων μηνός Αυγούστου 2024.

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 παρ.2γ του ν.4714/2020,ΦΕΚ Α 148/31.7.2020 (άρθρο 1 Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910), με ισχύ από την 1.1.2020: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:
α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.
β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η Παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α` και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,
γ) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α`απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,
δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της
παραπάνω περίπτωσης α`, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παράδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική
περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ` της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.
1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α` της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.
2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.
3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2859/2000: «1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:
α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ...
β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε`, στ` και η` και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε` της παραγράφου 4 του άρθρου 36,
γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε`, στ` και η`,...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 2859/2000: «1 Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α`170). ...
4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:
α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. ...
δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35. ...»
ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ` της παραγράφου αυτής, και οι Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος»:
«...2. ...για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:
α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.
β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.
γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.
Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.
3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Ελληνες 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. Οσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:
γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα
Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.). (**η υποπερίπτωση γα) της περιπτωσης γ' του άρθ. 4 της ΠΟΛ 1201/1999 παύει να ισχύει από τη δημοσίευση της εγκυκλίου Ε. 2019/22-02-2022.**)
γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:
- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.
- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.
- **Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά**. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. **Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.**

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

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται
στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

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

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των

ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση
από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. ...../26.4.1999 εγκύκλιό μας. Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1078/1991 ΑΥΟ, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία, εφόσον δεν υπάρχουν, μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.
Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους
αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή, σύμφωνα με το προοίμιο της υπ' αριθμ. 2018/1910 Οδηγίας (ΕΕ) του Συμβουλίου της 04.12.2018, η οποία ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το άρθρο 61 ν. 4714/2020: «(1) Το 1967, όταν το Συμβούλιο ενέκρινε το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας («ΦΠΑ») μέσω της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, ανελήφθη η δέσμευση για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο θα λειτουργούσε στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό ενός κράτους-μέλους. Δεδομένου ότι δεν είχαν ωριμάσει οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες για ένα τέτοιο σύστημα, όταν στο τέλος του 1992 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα μεταξύ των κρατών-μελών, εγκρίθηκε ένα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου προβλέπει ότι οι εν λόγω μεταβατικοί κανόνες πρέπει να αντικατασταθούν από οριστικό καθεστώς. (2) Σύμφωνα με την ανακοίνωσή της της 7ης Απριλίου 2016 σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση, με την οποία καθορίζονται τα στοιχεία ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το μεταξύ επιχειρήσεων (Β2Β) διασυνοριακό εμπόριο ανάμεσα στα κράτη μέλη, το οποίο θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού. (3) Στα συμπεράσματά του της 8ης Νοεμβρίου 2016 το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να επιφέρει συγκεκριμένες βελτιώσεις στους ενωσιακούς κανόνες περί ΦΠΑ όσον αφορά τις διασυνοριακές πράξεις σχετικά με τον ρόλο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών [...] και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών πράξεων. (4) Στα πλαίσια του αιτήματος του Συμβουλίου και του γεγονότος ότι θα χρειαστούν αρκετά χρόνια για την εφαρμογή του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο τα συγκεκριμένα μέτρα, που αποσκοπούν στην εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων ρυθμίσεων για τις επιχειρήσεις, είναι κατάλληλα. (5) [...]. (7) Όσον αφορά τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με την απαλλαγή για την παράδοση αγαθών στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, προτείνεται η συμπερίληψη του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ ('VIES'), ο οποίος αποδίδεται από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της μεταφοράς των

αγαθών, μαζί με την προϋπόθεση μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παράδοσης, να αποτελεί πλέον ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής και όχι τυπική απαίτηση. [...]. (8) [...].»

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

«....Με τη νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον: i) ο υποκείμενος, στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση, να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)· ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ).. ....»

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

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

α. Γενικά. Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις, υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές, δεδομένου ότι η 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 συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και **προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.**

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

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

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

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

Είτε
(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και
(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.
Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.
Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2
Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3
Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:
Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.
Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:
i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ ...
γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11 Παράγραφος 1
i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).
Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο. ....
δ. .....ii. Το γεγονός ότι μπορεί σε κάποια συναλλαγή να μην τηρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο της μεταφοράς του άρθρου 45α, δεν σημαίνει αυτομάτως ότι η απαλλαγή του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν θα εφαρμόζεται. Στην συγκεκριμένη περίπτωση θα άπτεται στον προμηθευτή (πωλητή) να αποδείξει, όταν ζητηθεί από τις εθνικές φορολογικές αρχές, ότι οι προϋποθέσεις για τη φυσική μεταφορά των αγαθών πληρούνται. [...]».

Ακόμα, η ίδια ως άνω εγκύκλιος Ε.2019/2022 αναφέρει στην τελευταία παράγραφο Ε, ότι, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται «**από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς. καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης. επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα**.

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

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

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

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

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

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

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

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα: α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά

των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών· β) τα ακόλουθα έγγραφα: i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών· ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού· iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν της με αριθ. πρωτ. ...../24-09-2024 εντολής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη φορολογική περίοδο 01/11/2023 έως 31/08/2024, σε συνέχεια αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 26.294,97 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στο χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων, υποδημάτων και λοιπών ειδών, τα οποία εισάγει αποκλειστικά από τρίτες χώρες (Κίνα) μέσω εμπορευματοκιβωτίων, ενώ οι συναλλαγές της κατά τον μήνα Αύγουστο του 2024 φέρονται να αφορούν τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις με προμηθευτές από την Κίνα και τελικό πελάτη τη βουλγαρικών συμφερόντων εταιρεία ..... (ΑΦΜ .....), η οποία είναι και ο μοναδικός πελάτης της προσφεύγουσας και φέρεται να δίνει εντολή για άμεση παράδοση των εμπορευμάτων απευθείας από την προσφεύγουσα σε τρίτες επιχειρήσεις στην Ιταλία.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, με βάση τα αναλυτικά καθολικά και τα λογιστικά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, μέχρι και την 31/08/2024 δεν προκύπτει καμία εξόφληση των προμηθευτών της προσφεύγουσας από τρίτες χώρες – και συγκεκριμένα των Κινεζικών εταιρειών – για τις φερόμενες εισαγωγές που αντιστοιχούν στα εξεταζόμενα τιμολόγια, ενώ, επιπροσθέτως, δεν υφίσταται καμία αυτούσια εξόφληση στο ακέραιο των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την βουλγάρικη εταιρεία-πελάτη της προσφεύγουσας με την επωνυμία ..... κατά την έκδοση ή μεταγενέστερα των σχετικών τιμολογίων.
Αντίθετα, οι μόνες εισπράξεις από τη βουλγαρική εταιρεία-πελάτη της αφορούν, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα τραπεζικά και λογιστικά στοιχεία, εισερχόμενα εμβάσματα τα οποία σχετίζονται με την κάλυψη εξόδων για εκτελωνισμούς, καταβολές προς το τελωνείο, ορισμένες πληρωμές εισαγωγών κατά τον μήνα Σεπτέμβριο 2024, καθώς και επιμέρους χαμηλής αξίας πληρωμές για αποθήκευτρα ή και μεταφορικά κόστη εντός Ελλάδας ή μέσω της εταιρείας ..... Τα δεδομένα αυτά δεν τεκμηριώνουν τη συμβατική εκπλήρωση της πώλησης, δεν συνιστούν εξόφληση των παραδόσεων και δεν τεκμηριώνουν την ολοκλήρωση των φερόμενων ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επειδή, επιπλέον, για τα επίμαχα τιμολόγια ενδοκοινοτικής παράδοσης που εξετάστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου, διαπιστώθηκαν επανειλημμένα αντιφάσεις-αναντιστοιχίες μεταξύ των τιμολογίων ενδοκοινοτικής παράδοσης, των παραστατικών εισαγωγής και των συνοδευτικών εγγράφων μεταφοράς (CMR, Bill of Lading), όσον αφορά:
– την περιγραφή και τις ποσότητες των προϊόντων,

– τα στοιχεία των μεταφορέων και τη διαδικασία ανάθεσης (ιδίως σε περιπτώσεις αναδοχής),
– την αναγραφή ή μη βασικών πληροφοριών στα CMRs (όπως αριθμός εγγράφου, χώρα αποστολής, τόπος και χρόνος παραλαβής, παραλήπτης, σφραγίδες και υπογραφές),
– τις ημερομηνίες έκδοσης και τις χειρόγραφες τροποποιήσεις-διορθώσεις που φέρονται να έχουν γίνει στα μεταφορικά έγγραφα.

Επειδή, τα αντίγραφα CMRs, ιδίως, όταν δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα από τον παραλήπτη των αγαθών, δεν επαρκούν και δεν αποδεικνύουν ούτε τη μεταφορά, ούτε τη φυσική απομάκρυνση, ούτε την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη.

Επειδή, με το από 27-03-2025 και με ID ..... Συμπληρωματικό Υπόμνημα η προσφεύγουσα προσκόμισε για τις φερόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις λίστες πλώου και τιμολόγια της εταιρείας ..... προς την προσφεύγουσα που αφορούν σε εισιτήρια πλοία προκειμένου να αποδείξει ότι έγινε η μεταφορά αγαθών στην Ιταλία και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή, ακόμη και στις περιπτώσεις όπου προσκομίστηκαν τρία δικαιολογητικά εγγράφως θεωρούμενα ως "στοιχεία κατηγορίας 1" ή/και "κατηγορίας 2" βάσει της Ε.2019/2022, κρίθηκε ότι αυτά δεν τεκμηρίωναν επαρκώς την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων κατά την έννοια του νόμου, εξαιτίας ασυμφωνιών, αντιφατικών και ελλιπών πληροφοριών και μη ελέγξιμης αλληλουχίας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα η προσφεύγουσα προσκόμισε δικαιολογητικά μεταφοράς (CMR, φορτωτικές, τιμολόγια μεταφορικών εταιρειών, μερικές εξοφλήσεις) τα οποία, ωστόσο είτε ως μεμονωμένα έγγραφα είτε ως σύνολο τεκμηρίωσης, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη επαρκή, λόγω ελλιπών ή ανακριβών στοιχείων, ασάφειας ως προς τα μεταφερόμενα προϊόντα, τις ποσότητες, τους τόπους και χρόνους παραλαβής και παράδοσης. Σημειώνεται ότι τα αντιφατικά στοιχεία δεν αφορούν μεμονωμένες ασάφειες αλλά ακολουθούν το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών, ήτοι και των φερόμενων ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Συνεπώς, ούτε τα προσκομισθέντα στοιχεία πληρωμών ούτε τα λοιπά συνοδευτικά έγγραφα επαρκούν ώστε να θεμελιώσουν την απαλλαγή των συγκεκριμένων πράξεων ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ελλείψει επαρκούς αποδεικτικής βάσης για την πραγματική παράδοση των αγαθών εντός της Ε.Ε. σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 και τις διατάξεις της Ε.2019/2022.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διαπιστώσεων και στοιχείων, δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς οι φερόμενες ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις του Αυγούστου 2024, ορθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα. Επιπλέον, τα στοιχεία που υποβλήθηκαν για πρώτη φορά στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν αναιρούν τα ευρήματα του ελέγχου, καθιστώντας τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αβάσιμο ως αναπόδεικτο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.
Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **14-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... **ΙΚΕ,** με **ΑΦΜ** ....., όπως νομίμως εκπροσωπείται, και την **επικύρωση** της με αρ. ...../10-01-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024 - 31.08.2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

- **Υπ' αρ.../10-01-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/08/2024**

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	38.625,07 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	12.330,10 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για επιστροφή	**26.294,97 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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