



Αθήνα, 03/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1853

**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^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι 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^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή στο ποσό των 105.225,46 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 298.731,94 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή ύψους 193.506,48 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της απόέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ.αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία ζήτησε την επιστροφή ποσού 298.731,94 ευρώ που προέκυψε από τη με α/αυποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και της, για τη φορολογική περίοδο 01/03/2024-31/13/2024 και διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει με βεβαιότητα η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου 01/03/2024-31/03/2024, ύψους 806.277,00 ευρώ, οι οποίες αφορούν τιμολογήσεις με τελικούς παραλήπτες τις επιχειρήσεις, για τις οποίες απεστάλησαν σχετικά αιτήματα VIES για την επιβεβαίωση πραγματοποίησης της φυσικής διακίνησης των τιμολογηθέντων εμπορευμάτων επί των οποίων ο έλεγχος έλαβε αρνητικές απαντήσεις. Ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε ότι οι ως άνω πωλήσεις συνολικού ποσού 806.277,00 ευρώ πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας και καταλόγισε στην προσφεύγουσα τον αναλογούντα σε αυτές φόρο εκροών 24% ύψους 193.506,48 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ισχυριζόμενη ότι εκδόθηκε κατά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του ν. 2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.), αναφορικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων που απαιτούνται για τη χορήγηση της αιτηθείσας με τηαίτησης

επιστροφής ΦΠΑ. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα επικαλείται τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. αναφέροντας ότι νομικά κρίσιμο για την απαλλαγή από το φόρο του διενεργούντος την ενδοκοινοτική παράδοση είναι η τεκμηρίωση του γεγονότος ότι, ενόψει της σχετικής συμφωνίας το αγαθό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί σε άλλο κράτος - μέλος και ότι κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής έχει εγκαταλείψει το έδαφος του κράτους - μέλους παράδοσης. Εν προκειμένω αποδείχθηκε ότι τα επίμαχα προϊόντα εξήλθαν της ελληνικής επικράτειας και εισήλθαν στο έδαφος ετέρων κρατών - μελών της Ε.Ε. (Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία και Ουγγαρία) και συνεπώς δεν απαιτείται περαιτέρω η απόδειξη περί παραλαβής των εμπορευμάτων από τον παραλήπτη για τον οποίο αυτά προορίζονται και η είσπραξη του συμφωνηθέντος τιμήματος.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (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 τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

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

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

.....

Άρθρο 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.

.....»

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

Επειδή 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) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το άρθρο 7α του Κώδικα Φ.Π.Α. (call-off stock), όπως προστέθηκε με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. αι του Ν. 4714/2020 με θέμα «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά

Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ 148 ΑΙ) και τις αλυσιδωτές συναλλαγές, όπως διαμορφώθηκαν με το άρθρο 61 παρ. 2 περ. β' του ιδίου νόμου και τις τροποποιήσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 που αναφέρεται στις απαλλαγές που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζονται θέματα εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4714/2020 που αφορούν τη διαχείριση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) από 1/1/2020 καθώς και τις υποχρεώσεις των προμηθευτών και των πελατών που είναι μέρη των συναλλαγών της μορφής αυτής, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τους ενδιάμεσους φορείς εκμετάλλευσης, τις τριγωνικές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις και τους κανόνες που τις διέπουν καθώς και τις παρεκκλίσεις τους, τις προϋποθέσεις απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και τους τρόπους απόδειξης της φυσικής μεταφοράς, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αγαθών σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912. Επιπλέον, αναπτύσσεται 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 διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

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

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

έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

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

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

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

Είτε

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

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
 - το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
 - τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
 - την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
 - 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

Ι. 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.

.....
δ. Ειδικότερα θέματα

ι. 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.

.....
ε. Έναρξη ισχύος

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ.εντολής ελέγχου ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/03/2024-31/03/2024 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ και των Οδηγιών Ο.3024/24-03-2023 και Ο.3063/17-10-2023. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητατα οποία διακινούνται αποκλειστικά με εμπορευματοκιβώτια. Ειδικότερα, κατόπιν τηλεφωνικής παραγγελίας από πελάτες εγκατεστημένους σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης διενεργεί ισόποσες αγορές από προμηθευτές από τρίτες χώρες, και συγκεκριμένα από την Κίνα, τις οποίες εισάγει στο εσωτερικό της χώρας μέσω θαλάσσιας μεταφοράς των containers από λιμάνια της Κίνας στο λιμάνι του Πειραιά. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο πελάτες της προσφεύγουσας ήταν η

.....
Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, καθώς και από τα υποβληθέντα για επιστροφή φόρου δικαιολογητικά, διαπιστώθηκε ότι το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 298.731,94 ευρώ προέρχεται από τις απαλλασσόμενες πωλήσεις (ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τα βουλγάρικα ΑΦΜ/ΦΠΑ VIESκαι). Οι εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 (άρθρο 33 του ν. 5144/2024), αφορούν τιμολόγια πωλήσεων ειδών ενδυμάτων και υποδημάτων προς τις ως άνω βουλγαρικές

επιχειρήσεις, οι οποίες λειτουργούν ως ενδιάμεσοι έμποροι με τελικούς παραλήπτες επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ε.Ε.

Στο πλαίσιο του ελέγχου προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα η με αριθμ. πρωτ. δήλωση INTRASTAT Αποστολών για τον μήνα Μάρτιο 2024, συνολικού ποσού 1.776.908 ευρώ, στην οποία εμφανίζεται ανά τιμολογηθέντα κωδικό είδους, ο τελικός παραλήπτης της εκάστοτε συναλλαγής. Κατόπιν επεξεργασίας από τον έλεγχο της εν λόγω δήλωσης INTRASTAT, προέκυψε συγκεντρωτικά ο ακόλουθος πίνακας ανά τελικό παραλήπτη:

Τελικός Παραλήπτης	Αξία Τιμολογηθεισών Πωλήσεων
.....	55.781,00
.....	385.295,00
.....	130.330,00
.....	234.871,00
ΣΥΝΟΛΟ	806.277,00

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι: α) υφίστανται τα σχετικά παραστατικά πώλησης (INVOICE) και έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), β) για τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις προσκομίστηκε, ανά τιμολόγιο, όλο το κύκλωμα διακίνησης (.....) και τιμολόγησης, από τη διενεργούμενη ισόποση εισαγωγή κατόπιν τηλεφωνικής παραγγελίας του πελάτη έως και την παραλαβή από τον τελικό παραλήπτη. Τα εμπορεύματα τιμολογούνται στις και αποστέλλονται απευθείας στους πελάτες των εν λόγω εταιρειών που είναι εγκατεστημένους σε κράτη μέλη της Ε.Ε., γ) οι αναγραφόμενες ποσότητες των εμπορευμάτων στα των Κινέζων προμηθευτών συμφωνούν με τις αντίστοιχες ανωτέρω τιμολόγια Πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα και δ) τα ΑΦΜ του αγοραστή και των τελικών παραληπτών είναι εγγεγραμμένα στο σύστημα VIES στα κράτη - μέλη της εγκατάστασής τους, ήτοι Βουλγαρία, Ιταλία, Ισπανία, και εμφανίζονται ως έγκυρα.

Ωστόσο, για σκοπούς διασταυρώσεων των απαλλασσόμενων πωλήσεων της ελεγχόμενης περιόδου, σε επίπεδο χωρών, στάλθηκαν από τον έλεγχο σχετικά αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής VIES στα τιμολογηθέντα βουλγάρικα ΑΦΜ περιόδου, καθώς και στο ΑΦΜ των τελικών παραληπτών των τιμολογίων ενδοκοινοτικών παραδόσεων του δείγματος ελέγχου που επιλέχθηκε για τη διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων βάσει των Οδηγιών Επιστροφής ΦΠΑ Ο.3024/24-03-2023 & Ο.3063/17-10-2023. Ειδικότερα, εστάλη το με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ αίτημα προς την φορολογική αρχή στη Βουλγαρία για έλεγχο του συνόλου πωλήσεων περιόδου Μαρτίου 2024 προς τους πελάτες της προσφεύγουσας, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 αίτημα προς τις φορολογικές αρχές σε Ιταλία, Ισπανία, Ουγγαρία και Πορτογαλία, για έλεγχο της φυσικής διακίνησης, μεταφοράς και παραλαβής των τιμολογηθέντων εμπορευμάτων, ανά container, του δείγματος ελέγχου.

Σε απάντηση των ως άνω αιτημάτων του ελέγχου, οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές ανταποκρίθηκαν ως εξής:

• **Η φορολογική αρχή της Βουλγαρίας:**

α. Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', η βουλγάρικη επιχείρηση λειτουργεί ως μεσάζων σε τριγωνικές συναλλαγές. Η δραστηριότητα πραγματοποιείται από το διαχειριστή.

Προσκομίστηκαν 41 τιμολόγια αποκτήσεων αγαθών από την συνολικής αξίας 1.605.002,83 ευρώ. Οι αποκτήσεις δηλώθηκαν ως αγορές στα βιβλία ΦΠΑ. Υπάρχουν πληρωμές πραγματοποιήθηκαν με τραπεζικό έμβασμα μεταξύ της βουλγάρικης και Ελληνικής επιχείρησης. Προσκομίστηκε συμφωνία αναβολής πληρωμής (sales contract) με 12μηνη πίστωση. Παρουσιάστηκαν 41 τιμολόγια παραδόσεων αγαθών προς λοιπές επιχειρήσεις με ενδοκοινοτικά ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES, οι οποίες δηλώθηκαν ως πωλήσεις στα βιβλία ΦΠΑ. Προσκομίστηκαν, ως συνημμένα του εν λόγω απαντητικού εγγράφου, φωτοαντίγραφα τιμολογίων, υπογεγραμμένων και της σύμβασης πίστωσης. Επιπλέον, στάλθηκε αρχείο excel με αντιστοίχιση των αποκτήσεων περιόδου, ανά container, με τις Πωλήσεις στους τελικούς παραλήπτες.

β. Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', η βουλγάρικη επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ στην Ελλάδα με ΑΦΜ από 14.10.2022. Δε διαθέτει στοιχεία ενεργητικού (assets). Η κύρια δραστηριότητά της είναι η εμπορία ρούχων, υποδημάτων κ.λ.π. που αγοράζονται από την Κίνα. Δεν εισάγει αγαθά στη Βουλγαρία. Οι δηλωθείσες πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν εκτός Βουλγαρίας. Οι πελάτες της είναι επιχειρήσεις της πραγματοποιήθηκε με έξοδα της ελληνικής επιχείρησης. Για τον μήνα Μάρτιο 2024, εκδόθηκαν από την ελληνική επιχείρηση 5 τιμολόγια συνολικού ποσού 171.900,79 ευρώ. Δεν έχουν εξοφληθεί. Προσκομίστηκε σύμβαση από την 01.01.2024 με την ελληνική επιχείρηση (προμηθευτής) για αγορά αγαθών (.....) - τρόπος πληρωμής εντός 12 μηνών. Προσκομίστηκαν ως συνημμένα του εν λόγω απαντητικού εγγράφου, φωτοαντίγραφα τιμολογίων, υπογεγραμμένων ενυπόγραφων δηλώσεων επιβεβαίωσης παραλαβής containers τους πελάτες της - τελικούς παραλήπτες κατά το μήνα Μάρτιο 2024, και τηρούμενη καρτέλα/λογιστικό αρχείο του προμηθευτή

• **Η φορολογική αρχή της Ιταλίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', η είναι εξαφανισμένη επιχείρηση, καθώς δεν μπορεί να εντοπιστεί στη διεύθυνση Η νόμιμη εκπρόσωπος κ. δεν είναι δυνατόν να βρεθεί, δεν έχει απαντήσει στο αίτημα παροχής φορολογικής τεκμηρίωσης των εμπορικών συναλλαγών και επομένως δε βρέθηκε κανένα έγγραφο που να σχετίζεται με το αίτημα του ελέγχου. Η επιχείρηση δεν εκπλήρωσε ποτέ τις φορολογικές της υποχρεώσεις και τις υποχρεώσεις παροχής στοιχείων Intrastat κατά τη ζητούμενη περίοδο αναφοράς. Ως εκ τούτου, έχει ζητηθεί η απενεργοποίηση του ΑΦΜ της επιχείρησης από το VIES.

• **Η φορολογική αρχή της Πορτογαλίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', η είναι ενεργή, η πραγματική επιχείρηση συνίσταται ουσιαστικά στην πώληση μικρών αναμνηστικών από την Πορτογαλία, όπως μαγνήτες, μπρελόκ, κούπες, τσάντες, παιχνίδια, κλπ και μερικού ηλεκτρονικού εξοπλισμού όπως ρολόγια και μπαταρίες. Ο διαχειριστής της αρνήθηκε ότι αγόρασε, πλήρωσε και έλαβε τα αγαθά. Είπε ότι δε γνώριζε τις εν λόγω εταιρείες (.....) και τιμολόγια, επομένως δεν είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία ή πληρωθεί.

• **Η φορολογική αρχή της Ουγγαρίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ, η δεν υπέβαλε κανένα φορολογικό έγγραφο στη

φορολογική Αρχή Και παρέμεινε μη διαθέσιμη κατά τον έλεγχο. Σύμφωνα με τη δήλωση του πρώην διαχειριστή της επιχείρησης (ο οποίος ήταν ο διευθύνων σύμβουλος κατά την ελεγχόμενη περίοδο), πραγματοποιήθηκε μια αγορά από την εταιρεία χωρίς να επισυνάπτονται υποστηρικτικά έγγραφα. Ελλείπει τιμολογίου, παραστατικού αποστολής και τραπεζικού λογαριασμού που επιβεβαιώνει την πληρωμή, η **Φορολογική Αρχή της Ουγγαρίας** δεν μπορεί να επιβεβαιώσει πλήρως ότι η συναλλαγή όντως πραγματοποιήθηκε.

• **Η φορολογική αρχή της Ισπανίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', ο φορολογούμενος δήλωσε ότι από τα λογιστικά του αρχεία δεν προκύπτουν συναλλαγές με τις οπότε δεν υπάρχει καμία τεκμηρίωση σχετικά με την περίοδο: 2024/10 και 2024/20 τρίμηνο (2024/1Q & 2024/2Q). Δεν έχει παραλάβει αγαθά μέσω των εμπορευματοκιβωτίων (containers) και Όσον αφορά τις συναλλαγές με τη κατά την περίοδο 2024/1Q και 2024/2Q υπέβαλε ένα μόνο τιμολόγιο αγοράς το Νο, ποσού 30.056,40 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε αυτά που στάλθηκαν προς έλεγχο. Η ισπανική φορολογική αρχή, μετά από ανάλυση διαφόρων CMR και των τιμολογίων που υποβλήθηκαν, εξέδωσε έκθεση στην οποία αναφέρει ότι «λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα έγγραφα και τις δηλώσεις που έγιναν, υπάρχουν ενδείξεις συμμετοχής του φορολογούμενου σε οργανωμένα συστήματα ενδοκοινοτικής στον τομέα του ΦΠΑ», προχωρώντας στην απενεργοποίηση του ΑΦΜ της επιχείρησης στις 11/06/2024.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α. οι πωλήσεις περιόδου αφορούν στο σύνολό τους τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις με ενδιάμεσο έμπορο τις βουλγάρικες επιχειρήσεις και τελικούς παραλήπτες επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ε.Ε.,

β. με βάση τη με αριθμ. πρωτ. δήλωση INTRASTAT Αποστολών για τον μήνα Μάρτιο 2024 προκύπτει ανά τιμολογηθέντα κωδικό ο τελικός παραλήπτης της εκάστοτε συναλλαγής,

γ. από τις απαντήσεις από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές σε Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία και Ουγγαρία, κράτη - μέλη των τελικών παραληπτών των τιμολογίων ενδοκοινοτικών παραδόσεων του δείγματος ελέγχου, δεν προέκυψε η πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών,

δ. δεν αποδείχθηκε η είσπραξη των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεων περιόδου προς τις βουλγάρικες επιχειρήσεις

ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι δεν προκύπτει με βεβαιότητα η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου 01/03/2024- 31/03/2024, ύψους 806.277,00 ευρώ, οι οποίες αφορούν τιμολογήσεις με τελικούς παραλήπτες τις επιχειρήσεις

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας θεωρώντας τις επίμαχες πωλήσεις της συνολικού ποσού 806.277,00 ευρώ ως μη απαλλασσόμενες και επέρριψε επί αυτών ΦΠΑ εκροών 24% ύψους 193.506,48 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι νομικά κρίσιμο για την απαλλαγή από το φόρο του διενεργούντος την ενδοκοινοτική παράδοση είναι η τεκμηρίωση του γεγονότος ότι, ενόψει της σχετικής συμφωνίας το αγαθό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί σε άλλο κράτος - μέλος και ότι κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής

έχει εγκαταλείψει το έδαφος του κράτους - μέλους παράδοσης. Εν προκειμένω, αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα ενώπιον του ελέγχου αλλά και ενώπιον της Υπηρεσίας μας στοιχεία, ότι τα επίμαχα προϊόντα εξήλθαν της ελληνικής επικράτειας και εισήλθαν στο έδαφος ετέρων κρατών - μελών της Ε.Ε. (Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία και Ουγγαρία) και συνεπώς δεν απαιτείται περαιτέρω η απόδειξη περί παραλαβής των εμπορευμάτων από τον παραλήπτη για τον οποίο αυτά προορίζονται και η είσπραξη του συμφωνηθέντος τιμήματος.

Επειδή, βάσει των πληροφοριών που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν των αιτημάτων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής VIES στις φορολογικές αρχές των χωρών Βουλγαρίας, Ιταλίας, Ισπανίας, Ουγγαρίας και Πορτογαλίας, **δεν επιβεβαιώνεται η φυσική μεταφορά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της.** Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων ενδοκοινοτικών συναλλαγών και τη φυσική μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. με επαρκή στοιχεία, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται, αβασίμως προβάλλεται, καθώς τα εν λόγω στοιχεία αποτελούν μεν τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών, ωστόσο τα τεκμήρια αυτά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και εγκυκλίου, είναι μαχητά και εν προκειμένω, η φορολογική αρχή τα έχει νομίμως αμφισβητήσει ως προς την ακρίβειά τους.

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 και επέρριψε επί αυτών ΦΠΑ εκρών 24%, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι 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^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	56.795,00	863.072,00	863.072,00	806.277,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.467.797,19	1.467.797,19	1.467.797,19	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	13.630,80	207.137,28	207.137,28	193.506,48
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	354.293,10	354.293,10	354.293,10	

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	340.662,30	147.155,82	147.155,82	193.506,48
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	41.930,36	41.930,36	41.930,36	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	298.731,94	105.225,46	105.225,46	193.506,48

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.