



Αθήνα, 24/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2625

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 10/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην οδός, κατά της με αριθμ. /13-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2024-30/04/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 13/03/2025 οικεία 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 από 10/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /13-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2024-30/04/2024, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή στο ποσό των 65.903,53 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 294.727,85 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή ύψους 228.824,32 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 13/03/2025 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /19-12-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε, κατόπιν αξιολόγησής της από τη Διεύθυνση Ελέγχων, η με αριθμ. πρωτ. /2024 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία ζήτησε την επιστροφή ποσού 294.727,85 ευρώ που προέκυψε από τη με α/α /14-05-2024 υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2024-30/04/2024.

Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και της Ο.3024/24.03.2023, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2024-30/04/2024, ενώ περαιτέρω διενεργήθηκαν και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν η προσφεύγουσα συμμετείχε σε απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ. Όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας και τον εφαρμοζόμενο σε αυτό συντελεστή ΦΠΑ 24%, β) τα ανακτηθέντα, μέσω της ψηφιακής εφαρμογής της Δ/νσης Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών της ΔΗΛΕΔ, στοιχεία εισαγωγών, από τα οποία προέκυψε διαφορά με τα στοιχεία των τηρούμενων βιβλίων της προσφεύγουσας σχετικά με εισαγωγή καθαρής αξίας 53.687,01 ευρώ πλέον ΦΠΑ 6.636,12 ευρώ, η οποία δεν εντοπίστηκε στα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία, γ) το ότι από τα υποβληθέντα αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, τα οποία απεστάλησαν ώστε να διερευνηθεί η αποστολή και παραλαβή των εμπορευμάτων από τους τελικούς παραλήπτες, προέκυψαν μόνο αρνητικές απαντήσεις των κατά τόπους αρμόδιων αλλοδαπών Φορολογικών Αρχών και μάλιστα σε πλειάδα περιπτώσεων ο ΑΦΜ/V.A.T. των αντισυμβαλλόμενων απενεργοποιήθηκε, καθώς αυτοί χαρακτηρίστηκαν ως εξαφανισμένοι έμποροι, το ότι από το υποβληθέν αίτημα προς τη Φορολογική Αρχή της Ισπανίας σχετικά με την επιχείρηση εγείρεται θέμα γνησιότητας του προσκομισθέντος CMR και τίθεται ζήτημα πλαστογραφίας της σφραγίδας της αντισυμβαλλόμενης, δ) το ότι και από την έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την περίοδο 01/03/2024-31/03/2024, προέκυψε ότι όλες οι απαντήσεις των αλλοδαπών Φορολογικών Αρχών σχετικά με την παραλαβή των

εμπορευμάτων από τους τελικούς παραλήπτες είναι αρνητικές, ε) το ότι από τις διενεργηθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας, συνολικής αξίας 1.124.018,46 ευρώ, εστάλησαν ερωτήματα προς τις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 925.784, 18 ευρώ, ήτοι για ποσοστό 82,36%, και όλες επέστρεψαν αρνητικές, **προέβη** στην αφαίρεση από τις διενεργηθείσες εισαγωγές της προσφεύγουσας της καθαρής αξίας ποσού 53.687,01 ευρώ και του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 6.636,12 ευρώ και στον καταλογισμό ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, η μεταφορά και η παράδοση των εμπορευμάτων των οποίων δεν επιβεβαιώθηκε από τις αρμόδιες αλλοδαπές Φορολογικές Αρχές, συνολικής καθαρής αξίας 925.784,18 ευρώ πλέον ΦΠΑ με συντελεστή 24% ποσού 222.188,20 ευρώ, και ως εκ τούτου στη μείωση του προς επιστροφή υπολοίπου της προσφεύγουσας από 294.727,85 ευρώ σε 65.903,53 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ./13-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2024-30/04/2024.

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 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, Ουγγαρία και Πολωνία) και συνεπώς συντρέχει η κατά νόμο προϋπόθεση για την απαλλαγή της από τον αναλογούντα σε αυτά ΦΠΑ. Επομένως, μη νομίμως η φορολογική αρχή που διενήργησε τον παρόντα έλεγχο έκρινε, επικαλούμενη αλυσιτελείς ενδείξεις, εμφανώς μη συνδεόμενες με την κατά νόμο κρίσιμο προϋπόθεση, ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις διενέργειας των επίμαχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την εταιρία προς τις αγοράστριες εταιρίες άλλων κρατών-μελών της Ε.Ε., βασιζόμενη σε ενδείξεις παντελώς απρόσφορες για να δικαιολογήσουν τη μη απαλλαγή της από τον Φ.Π.Α. για την επίδικη χρονική περίοδο και θέτοντας πρόσθετες προϋποθέσεις μη προβλεπόμενες από το ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο, καθώς και από τη νομολογία του Δ.Ε.Ε., του ΣτΕ και των τ.δ.δ.

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. α' 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.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζονται θέματα εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4714/2020 που αφορούν τη διαχείριση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock) από 1/1/2020 καθώς και τις υποχρεώσεις των προμηθευτών και των πελατών που είναι μέρη των συναλλαγών της μορφής αυτής, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τους ενδιάμεσους φορείς εκμετάλλευσης, τις τριγωνικές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις και τους κανόνες που τις διέπουν καθώς και τις παρεκκλίσεις τους, τις προϋποθέσεις απαλλαγής στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και τους τρόπους απόδειξης της φυσικής μεταφοράς, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912. Επιπλέον, αναπτύσσεται περιπτώσιολογία σχετική με την εφαρμογή του άρθρου 7α του Κώδικα Φ.Π.Α., τις δηλωτικές υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τριγωνικές ή αλυσιδωτές συναλλαγές ή διαχειρίζονται αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διατάξεων του θέματος παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η 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./19-12-2024 εντολής ελέγχου ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/04/2024-30/04/2024 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ και της Οδηγίας Ο.3024/24-03-2023. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης περιόδου δημιουργήθηκε διότι οι εισροές της προσφεύγουσας υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, καθώς αυτή διενεργεί εισαγωγές αγαθών (είδη ένδυσης, υπόδησης, αξεσουάρ, κλπ.) από την Κίνα με το Τελωνιακό καθεστώς 40.00, καταβάλλει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο Τελωνείο και στη συνέχεια τα εξάγει σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλο Κ-Μ της Ε.Ε. (ενδοκοινοτική παράδοση), ενώ πραγματοποιεί αποκλειστικά εκροές που υπάγονται στις οριζόμενες από το άρθρο 28 του ν.2859/2000, ως ίσχυε, πράξεις, ήτοι ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων προς επιχειρήσεις υπαγόμενες στο φόρο εγκατεστημένες σε άλλα Κ-Μ, δηλαδή πωλήσεις που απαλλάσσονται του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων και υποβληθεισών δηλώσεων (περιοδική δήλωση κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων, myDATA, δήλωση Intrastat), προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών αξίας 1.124.018,46 ευρώ, ως εξής:

Αντισυμβαλλόμενος	Κράτος - Μέλος	ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES	Αξία
.....	Βουλγαρία		1.017.218,66
.....	Ουγγαρία		106.799,60
ΣΥΝΟΛΟ			1.124.018,46

Α. Σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ουγγρική επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES HU – 28726504, προσκομίστηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και: α) υπογεγραμμένα μεταφορικά έγγραφα CMR, και β) Τ.Π.Υ. της διαμεταφορικής εταιρείας Από τον έλεγχο επαληθεύτηκε ο ΑΦΜ/Α.Τ. της ως άνω αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στο σύστημα VIES και διαπιστώθηκε ότι εντάχθηκε σε αυτό στις 29/07/2020 και παραμένει ενεργή.

Ωστόσο, για τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαβιβάστηκε στην ουγγρική αρχή, μέσω του Τμήματος ΣΤ' της ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ., το με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/07-08-2024 αίτημα διοικητικής συνδρομής, ώστε να επαληθευτεί η πραγματοποίηση των πιο πάνω συναλλαγών και να παρασχεθούν στοιχεία σχετικά με: i) την καταχώριση των συναλλαγών και την υποβολή σχετικών δηλώσεων εκ μέρους της ουγγρικής επιχείρησης, ii) τον

τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, iii) τον τρόπο μεταφοράς, iv) την ταυτότητα του παραλήπτη των εμπορευμάτων και τη σχέση του με την ουγγρική επιχείρηση.

Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤΕΞ 2024 ΕΜΠ/05-11-2024 έγγραφο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής η απάντηση της αρμόδιας ουγγρικής αρχής, σύμφωνα με την οποία: i) οι διευθύνσεις εκφόρτωσης δε συνδέονται με τον Ούγγρο φορολογούμενο και αυτές που καταγράφηκαν από το σύστημαδεν είναι ακριβείς και συγκεκριμένες, ii) καταβλήθηκαν στην ελληνική επιχείρηση 20.000,00 ευρώ για το τιμολόγιο/24-04-2020 μόνο, iii) τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωριστεί στα βιβλία και τις δηλώσεις του Ούγγρου φορολογούμενου, iv) λόγω της μη συνεργασίας του Ούγγρου φορολογούμενου με τις αρμόδιες Αρχές, και λόγω της μη προσκόμισης των πρωτότυπων εγγράφων, η ουγγρική αρχή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι «δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών».

Β. Σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη βουλγάρικη επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι αυτές αφορούν αλυσιδωτές συναλλαγές, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 6α του ν. 2859/2000 ως ίσχυε. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα (προμηθευτής) παραδίδει εμπορεύματα στη βουλγάρικη επιχείρηση (ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης) και τα μεταφέρει, κατ' εντολή και για λογαριασμό του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης, στους τελικούς παραλήπτες, οι οποίοι βρίσκονται εγκατεστημένοι σε Κράτη - Μέλη της κοινότητας. Από την υποβληθείσα δήλωση INTRASTAT αποστολών της προσφεύγουσας, προέκυψαν οι κάτωθι τελικοί παραλήπτες των τριγωνικών αυτών συναλλαγών, καθώς και η συνολική στατιστική αξία των αγαθών που παραδόθηκαν σε αυτούς:

ΑΦΜ/VAT Τελικού Παραλήπτη	Αξία Τιμολογηθεισών Πωλήσεων
.....	37.362,00
.....	301.891,00
.....	44.366,00
.....	42.881,00
.....	32.511,00
.....	286.411,00
.....	39.333,00
.....	153.807,00
.....	39.097,00
.....	39.562,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.017.221,00

Ο έλεγχος, προκειμένου να επαληθεύσει την παράδοση των αγαθών στους τελικούς παραλήπτες, απέστειλε, μέσω του Τμήματος ΣΤ' της ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ., αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στις κατά περίπτωση αρμόδιες αλλοδαπές Φορολογικές Αρχές, ώστε να επαληθευτεί η πραγματοποίηση των πιο πάνω συναλλαγών και να παρασχεθούν στοιχεία σχετικά με: i) την καταχώριση των συναλλαγών και την υποβολή σχετικών δηλώσεων εκ μέρους των αλλοδαπών επιχειρήσεων, ii) τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, iii) τον τρόπο μεταφοράς, iv) την ταυτότητα του παραλήπτη των εμπορευμάτων και τη σχέση του με την βουλγάρικη επιχείρηση. Αρχικά, απεστάλησαν αιτήματα για τους τρεις τελικούς παραλήπτες που συγκέντρωναν τη μεγαλύτερη αξία τιμολογίων. Ειδικότερα, εστάλησαν, μέσω του Τμήματος ΣΤ' της ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ., τα με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/28-08-2024, ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024

ΕΜΠ/28-08-2024 και ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/28-08-2024 αιτήματα προς τις φορολογικές αρχές της Ισπανίας, της Ιταλίας και της Πολωνίας για τις επιχειρήσεις αντίστοιχα, προς τις οποίες η προσφεύγουσα διενήργησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις για λογαριασμό της βουλγάρικης εταιρείας (VAT).

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

• **Η φορολογική αρχή της Ισπανίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/16-01-2025 απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ': i) η ισπανική επιχείρηση (.....) δε σχετίζεται με κανέναν τρόπο με την ελληνική ελεγχόμενη, ii) η εν λόγω ισπανική επιχείρηση δε διενήργησε συναλλαγές κατά τον μήνα Απρίλιο με τη βουλγάρικη επιχείρηση, iii) «[...] δεν έχουμε διατηρήσει εμπορικές σχέσεις με την εν λόγω επιχείρηση, οπότε δεν μπορούμε να παράσχουμε οποιαδήποτε τεκμηρίωση και πληροφορία σε σχέση με αυτήν, διότι είναι ανύπαρκτη. Για να αποκλείσουμε το ενδεχόμενο η τεκμηρίωση αυτή να έχει πλαστογραφηθεί, σας επισυνάπτουμε την ακόλουθη τεκμηρίωση, ώστε να μπορείτε να ελέγξετε τα είδη των εγγράφων που εκδίδει η εν λόγω επιχείρηση, τη μορφή τους και τις σφραγίδες της επιχείρησης που χρησιμοποιούνται, ώστε να ελέγξετε αν ταιριάζουν με τα έγγραφα που ενδεχομένως έχετε στην κατοχή σας [...]».

Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, από τη σύγκριση της σφραγίδας της ισπανικής επιχείρησης με τη σφραγίδα που τέθηκε στα προσκομισθέντα CMR στη θέση του παραλήπτη, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο διαφορές, καθώς επί των προσκομισθέντων CMR των τιμολογίων 139, 140 και 158, στη θέση της σφραγίδας του παραλήπτη, υπάρχει σφραγίδα με τα εξής στοιχεία: Η αυθεντική σφραγίδα της ισπανικής επιχείρησης φέρει διαφορετικά στοιχεία, με διαφορετική γραμματοσειρά, σε ορθογώνιο περίγραμμα. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος απέρριψε την αυθεντικότητα της σφραγίδας του τελικού παραλήπτη.

• **Η φορολογική αρχή της Ιταλίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/12-12-2024 απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', η δεν ανταποκρίθηκε στο από 06/11/2024 αίτημα και δεν επέδειξε κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει την παραλαβή των εμπορευμάτων.

• **Η φορολογική αρχή της Πολωνίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/28-11-2024 απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ': i) η πολωνική επιχείρηση (.....) δε δήλωσε αποκτήσεις, είτε από την ελληνική είτε από τη βουλγάρικη επιχείρηση, ii) καθώς δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της πολωνικής Φορολογικής Αρχής, ο ΑΦΜ/V.A.T. της εν λόγω εταιρείας διαγράφηκε από τα μητρώα φορολογουμένων στις 14/11/2024.

Περαιτέρω, στο πλαίσιο της προγενέστερης με αριθμ. /19-04-2024 εντολής ελέγχου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024, ο έλεγχος είχε αποστείλει αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής για τη διερεύνηση των παραδόσεων των εμπορευμάτων στους τελικούς παραλήπτες, δύο εκ των οποίων αποτελούν τελικούς παραλήπτες και για την κρινόμενη περίοδο 01/04/2024-30/04/2024. Ειδικότερα, οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές είχαν ανταποκριθεί στα αιτήματα του ελέγχου ως εξής

• **Η φορολογική αρχή της Ιταλίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/12-12-2024 απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', η: i) είναι εξαφανισμένη επιχείρηση, καθώς δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα ως έδρα της και δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της ιταλικής φορολογικής αρχής, ii) δεν εκπλήρωσε ποτέ τις φορολογικές της υποχρεώσεις και τις υποχρεώσεις παροχής στοιχείων Intrastat κατά τη ζητούμενη περίοδο αναφοράς, iii) ζητήθηκε η απενεργοποίηση του ΑΦΜ/Β.Α.Τ. της επιχείρησης, ο οποίος απενεργοποιήθηκε στις 30/10/2024.

• **Η φορολογική αρχή της Ισπανίας:**

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ΣΤ ΕΞ 2024 ΕΜΙ1/17-10-2024 απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ', ο φορολογούμενος δήλωσε ότι από τα λογιστικά του αρχεία δεν προκύπτουν συναλλαγές με τη βουλγάρικη επιχείρηση. 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 απάτης 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) από τα υποβληθέντα αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, τα οποία απεστάλησαν τόσο στο πλαίσιο τόσο του υπό κρίση ελέγχου της φορολογικής περιόδου 01/04/2024-30/04/2024 όσο και του προγενέστερου ελέγχου της φορολογικής περιόδου 01/03/2024-31/03/2024, ώστε να διερευνηθεί η αποστολή και παραλαβή των εμπορευμάτων από τους τελικούς παραλήπτες, προέκυψαν μόνο αρνητικές απαντήσεις των κατά τόπους αρμόδιων αλλοδαπών φορολογικών αρχών και μάλιστα, σε πολλές περιπτώσεις, ο ΑΦΜ/Β.Α.Τ. των αντισυμβαλλόμενων απενεργοποιήθηκε, καθώς αυτοί χαρακτηρίστηκαν ως εξαφανισμένοι έμποροι, β) από το υποβληθέν αίτημα προς τη φορολογική αρχή της Ισπανίας σχετικά με την επιχείρηση εγείρεται θέμα γνησιότητας του προσκομισθέντος CMR και τίθεται ζήτημα πλαστογραφίας της σφραγίδας της αντισυμβαλλόμενης, ο έλεγχος έκρινε πως δεν αποδεικνύεται η μεταφορά και η παράδοση των εμπορευμάτων ούτε στην ουγγρική επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES HU - ούτε και στους ως άνω αναφερόμενους τελικούς παραλήπτες για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την βουλγάρικη επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES BG -..... για τους οποίους εστάλησαν ερωτήματα προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και καταλόγισε ΦΠΑ με συντελεστή 24% ύψους 222.188,20 ευρώ στις πιο πάνω παραδόσεις συνολικής καθαρής αξίας 925.784,18 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, ισχυρίζεται ότι έθεσε ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται με τη δέουσα ενάργεια η τήρηση εκ μέρους της όλων των απαιτούμενων διαδικασιών για τη νομότυπη απομάκρυνση των επίδικων εμπορευμάτων από το έδαφος του τόπου αποστολής, με προορισμό τρίτες- χώρες της Ε.Ε. και με σκοπό την παραλαβή τους από τις παραλήπτριες επιχειρήσεις. Ειδικότερα, από τα προσκομισθέντα ενώπιον του ελέγχου και δη από τα CMR, τα οποία φέρουν

μεταξύ άλλων, τις σφραγίδες και υπογραφές των παραληπτριών, συνάγεται ότι πληρούνται, στο ακέραιο και απολύτως, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. για τις επίδικες συναλλαγές, δοθέντος ότι προκύπτει ότι μεταβίβασε στις αγοράστριες εταιρίες το δικαίωμα να διαθέτουν ως κυρίες τα εμπορεύματα, ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν σε έτερα κράτη-μέλη της Ε.Ε. (ταλία, Ισπανία, Πολωνία και Ουγγαρία) και ότι απομακρύνθηκαν υλικώς από το ελληνικό έδαφος, γεγονός που αρκεί, σε νομικό και πραγματικό επίπεδο, ώστε να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ, χωρίς να απαιτείται να αποδείξει ουδέν πρόσθετο. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι η αμφισβήτηση από τον έλεγχο της γνησιότητας της σφραγίδας της παρίσταται παντελώς αβάσιμη ως αυθαιρέτως εξαχθείσα, δοθέντος ότι, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, δεν αποκλείεται μια επιχειρηματική οντότητα να φέρει περισσότερες από μία διαφορετικές σφραγίδες ή ακόμη και να αντικαταστήσει μια παλαιότερη σφραγίδα με νεότερη διαφορετική.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία πρόβαλε τους ίδιους ως άνω ισχυρισμούς με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/10-03-2025 υπόμνημά της επί του με αριθμ./17-02-2025 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Στη σχετική από 13/03/2025 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, και ειδικότερα στις σελίδες 21 και 22 αυτής, οι ως άνω ισχυρισμοί αντικρούονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα από τον έλεγχο, ο οποίος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο ώστε να διασφαλίσει ότι οι πραγματοποιηθείσες από αυτήν ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή ή εν γένει κατάχρηση, ώστε να εκδώσει τιμολόγια άνευ ΦΠΑ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, βάσει των πληροφοριών που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν των αιτημάτων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής VIES στις φορολογικές αρχές των χωρών Ιταλίας, Ισπανίας, Πολωνίας και Ουγγαρίας, **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 τις πωλήσεις της των εμπορευμάτων των οποίων η μεταφορά και η παράδοση δεν επιβεβαιώθηκε από τις αρμόδιες αλλοδαπές φορολογικές αρχές ως μη απαλλασσόμενες και επέρριψε επί αυτών ΦΠΑ εκροών 24%, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/03/2025 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /13-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2024-30/04/2024.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	77.510,00	1.003.294,18	1.003.294,18	925.784,18
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.163.757,12	1.110.070,11	1.110.070,11	53.687,01
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	18.602,40	240.790,60	240.790,60	222.188,20
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	321.232,24	314.596,12	314.596,12	6.636,12
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	302.629,84	73.805,52	73.805,52	228.824,32
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	7.901,99	7.901,99	7.901,99	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	294.727,85	65.903,53	65.903,53	228.824,32

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.