



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 06-09-2024



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1911

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α' 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

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

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **08.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή της νομικής οντότητας «.....», με **Α.Φ.Μ.** και αντικείμενο εργασιών

«Χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών», στην, Τ.Κ., Έδεσσα, Ν. Πέλλας, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό/11.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.03.2023-30.09.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την από 10-04-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 08.04.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμό προσβαλλόμενη/11.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.03.2023-30.09.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προέκυψε ποσό φόρου για έκπτωση 1.186,68€ και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή από το ποσό των 140.000,00€ βάσει δήλωσης, στο ποσό των 122.929,84€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά 17.070,16€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη φορολογική περίοδο 01/03/2023-30/09/2023, δυνάμει της υπ' αριθμ./23-11-2023 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Με την από 11/03/2024 συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του οικείου φόρου, ύψους 17.070,16€, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί απαλλαγής του φόρου εκροών της, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ποσού 131.308,99€, κατά την προαναφερόμενη κρινόμενη φορολογική περίοδο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμισθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ

Πλημμελής και μη νόμιμη αιτιολογία προσβαλλόμενης πράξης- πλάνη περί τα πράγματα από πλευράς διοίκησης-πλημμελής εκτίμηση πραγματικών δεδομένων-παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης-ύπαρξη αντιφατικών συμπερασμάτων και πλημμελής αιτιολογία εκθέσεων ελέγχου-παραβίαση νόμου.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ

Παράβαση νόμου- μη τήρηση της διαδικασίας διοικητικής βοήθειας-υποχρέωση της στα αδύνατα-αντιστροφή του βάρους απόδειξης από πλευράς φορολογικής αρχής.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του 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 υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».**

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «**Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]**».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «**Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «**.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος**».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ. 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (Σ.τ.Ε. 26...../2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς

δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛ. Σ.Τ.Ε. 616/2021) έχει κριθεί ότι: « Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (Σ.Τ.Ε. Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστο εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαίτερος μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο

αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. Σ.τ.Ε. Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (Σ.τ.Ε. 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 46...../1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή η έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του ή όπως εν προκειμένω σε μείωση της αξίας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, επί των οποίων αναγνωρίζονται ως τέτοιες από την σκοπιά του Φ.Π.Α., για τις οποίες απαλλάσσονται από την καταβολή του φόρου αυτού (Φ.Π.Α.).

Επειδή, ακολούθως, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής και είσπραξης φόρου χωρίς τυπικό νόμο, καθότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τις πολυγραφημένες διαταγές, αποφάσεις και εγκυκλίους, κατά περίπτωση, που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή αυτού, ο δε νομοθέτης έλαβε υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, τα αντικειμενικά κριτήρια και τις ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι ως άνω αρχές και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος

προστιθεμένης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», ενώ στην παρ. 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα β) ... γ) ...».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής..».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, με το άρθρο 16 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.»

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «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 άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 35 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «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.....ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36..».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α` παρ. 1 του Ν. 1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν. 1642/1986. 2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν. 1642/1986. γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών. 3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. 4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή. β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος-μέλος της εγκατάστασής του. γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.{...}) 5. **Ελεγκτικές διαδικασίες.** Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. 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 δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς τον παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστο με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων κ.λπ..».

Επειδή, με την Ε. 2019/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε.. «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912» ορίζεται ότι:«.....Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ. α. Γενικά. Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την

Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β. β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011. Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές 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 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...».

Επειδή, με την Ε. 2079/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε διευκρινίσθηκε ότι: «Σε συνέχεια της εγκυκλίου Ε. 2019/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με γνώμονα αφενός την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του Εκτ. Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1912 και αφετέρου την επικαιροποίηση παραδείγματος στις αλυσιδωτές συναλλαγές, προκειμένου να συνάδει με τις νέες διατάξεις του Φ.Π.Α. για το ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 4818/2021, παρέχονται οι ακόλουθες πρόσθετες διευκρινίσεις για την εν λόγω εγκύκλιο: 1) Η φράση «στην περίπτωση παράδοσης μέσω μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης αυτού» που αναφέρεται στην παράγραφο β' με τίτλο «Άρθρο 45α του Εκτ. Κανονισμού 282/11» του κεφαλαίου Δ', με τίτλο «Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ», της εγκυκλίου Ε. 2019/2022, και η οποία (φράση) αφορά το πέμπτο από τα στοιχεία της γραπτής δήλωσης του αποκτώντα (αγοραστή) την οποία έχει στην κατοχή του ο πωλητής των αγαθών, στην περίπτωση όπου την ευθύνη της μεταφοράς αναλαμβάνει ο αγοραστής, αντικαθίσταται ως εξής: «στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου» 2)»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ, «γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α., ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με την Ο. 3024/24.3.2023 διευκρινίσθηκε ότι: «1. {...} 2. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ο έλεγχος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. εξετάζει αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά. Ενδεικτικά, για τις συνηθέστερες περιπτώσεις σημειώνονται τα κάτωθι: Έλεγχος απαλλασσόμενων πράξεων από τον Φ.Π.Α.. Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.

- της ενδοκοινοτικής παράδοσης και
- της εξαγωγής, ελέγχονται οι πέντε (5) μεγαλύτερες απαλλασσόμενες πράξεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα, ελέγχονται κατά την κρίση της ελεγκτικής Υπηρεσίας, δύο (2) απαλλασσόμενες πράξεις της ελεγχόμενης

περιόδου. Περαιτέρω, εφόσον κρίνεται απαραίτητο, δύναται να διερευνηθούν και επιπλέον απαλλασσόμενες πράξεις. Ανάλογα με την ελεγχόμενη συναλλαγή διενεργούνται κατά περίπτωση και οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Απαλλαγή Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών. Για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κ-Μ από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, σε υποκείμενο στον φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο Κ-Μ (σχετ. η με αριθ. ΠΟΛ.1201/1999 εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών και η με αριθ. Ε.2019/2022 εγκύκλιος ΑΑΔΕ), από τον έλεγχο αναζητούνται και ελέγχονται τα κάτωθι:

- αν τόσο ο ελεγχόμενος (πωλητής) όσο και ο αγοραστής είναι υποκείμενοι στον φόρο.
- το παραστατικό πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Στο ανωτέρω παραστατικό αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή.
- επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή και ότι αυτός εμφανίζεται ως έγκυρος στο σύστημα VIES.
- αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ.
- τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία να αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος.
- εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.

Περαιτέρω ο έλεγχος δύναται να αναζητεί, κατά περίπτωση, οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Αναφορικά με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο από 1/1/2020 και μετά, από τα αναφερόμενα στην Ε. 2019/2022 επισημαίνονται τα κάτωθι:

i) **Προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. των εκροών.** Βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύουν από 1/1/2020 (σχετ. Ε.2019/2022 ενότητες Γ και Δ και Ε.2079/2022), τυπικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. είναι α) ο αποκτών να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και β) η ορθή συμπλήρωση και υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα. **Αποδεικτικά στοιχεία για τη φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ.** Βάσει των ίδιων ως άνω διατάξεων, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης επήλθε από 1/1/2020 και μετά, καθιερώνονται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τη μεταφορά αγαθών και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα. Στην κατηγορία 1 περιλαμβάνονται 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 περιλαμβάνονται τα κάτωθι έγγραφα: ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο Κ-Μ προορισμού και απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο Κ-Μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω Κ-Μ. Σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα Κ-Μ σε άλλο Κ-Μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών διακρίνονται οι κάτωθι περιπτώσεις: **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, 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 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, 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: 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 προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως τη δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης 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.

i) 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. Περαιτέρω, σημειώνονται τα εξής:

- Καταρχήν τα δύο μέρη εξ' ορισμού δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά Κ-Μ).
- Στην περίπτωση όπου ο πωλητής ή ο αγοραστής πραγματοποιεί τη μεταφορά χρησιμοποιώντας ίδια μέσα μεταφοράς δεν μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο μεταφοράς και ως εκ τούτου αναζητούνται τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1201/1999.
- 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 Φ.Π.Α., όπως ισχύει. Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον Φ.Π.Α. στο Κ-Μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. 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 (ελεγχόμενο).** Η εγκύκλιος ΠΟΛ.1201/1999 συνεχίζει να είναι σε ισχύ με την επισήμανση ότι η υποπερίπτωση γα) της περίπτωση γ' του άρθρου 4 έπαψε να ισχύει από 22/2/22 (σχετ. Ε.2019/2022)».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (Δ.Ε.Ε.), «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει

κάνει το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C- 409/04, C-184/05, (C-84/09)). Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24). Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος. Κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών – μελών, όταν αυτό απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αρ. 904/2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Επειδή, οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α'). Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο

τρόπος συσκευασίας, ο αρ.ός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., 0-286/94, 0-340/95, 0401/95 και 0-47/9β, 0-384/04, 0-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/ 09, σκέψη 26).

Επειδή, η «αρχή της αναλογικότητας», κατά τη νομολογία του Δ.Ε.Ε., επιτρέπει στα Κράτη Μέλη να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν τα επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος- Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (Δ.Ε.Ε.), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικά από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. -C409/04, C-184/05, C-84/09).

Επειδή, κατά πάντα νομολογία «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού» εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικά από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 42. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. Ι7897, σκέψη 23 της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09. Euro Tyre Holding, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 29). 32. Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρα 14, παράγραφοι 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής 33. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβίβασης του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε

ουγγρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή.» (ΔΕΚ C-273/2011 σκέψεις 31, 32, 33).

Επειδή, στις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 αναφέρονται τα ακόλουθα: «(3) Η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. (4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα. [...] (7) Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος...»

Επειδή, κατά γενικό κανόνα οι ελεγκτικές αρχές συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές κρατών μελών, όταν αυτά απαιτείται στα πλαίσια αμοιβαίας κοινοτικής συνδρομής, βάσει του άρθρου 7 του Κανονισμού (Ε.Ε) αριθμός 904/2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο.

Επειδή, από τη θεωρηθείσα, στις 11-03-2024, έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της φορολογικής αρχής (σελίδες 6 -7 και 29-30) προκύπτει ότι: «2.1.1. Ελέγχθηκαν οι πέντε (5) μεγαλύτερες απαλλασσόμενες πράξεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα ελέγχθηκαν δύο (2) επιπλέον απαλλασσόμενες πράξεις της ελεγχόμενης περιόδου, οι οποίες αναλύονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ : ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 24.03.2023-30.09.2023

α/α	Ημερομηνία	Παραστατικό	Πελάτης	Αξία	Ευθύνη Μεταφοράς
1	07/06/2023	INVOICE-1	.....	9.654,40	Αγοραστής
2	09/06/2023	INVOICE-2	.....	7.614,80	Αγοραστής
3	11/06/2023	INVOICE-3	.....	8.971,40	Αγοραστής
4	13/06/2023	INVOICE-4	.....	9.051,00	Αγοραστής
5	06/07/2023	TIE1	.....	6.652,60	Αγοραστής
6	07/08/2023	INVOICE-TΔX-1	.....	18.981,05	Αγοραστής
7	14/08/2023	INVOICE-TΔX-2	.....	18.212,55	Αγοραστής
8	18/08/2023	INVOICE-TΔX-3	.....	10.533,80	Αγοραστής

9	22/08/2023	TΔX4	.....	9.533,76	Αγοραστής
10	25/08/2023	TΔX5	.....	12.472,45	Αγοραστής
11	01/09/2023	TΔX6	.....	15.773,10	Αγοραστής
12	01/09/2023	TΔX7	.....	7.178,79	Αγοραστής
13	03/09/2023	TΔX8	.....	776,50	Αγοραστής
14	03/09/2023	TΔX9	.....	1.209,00	Αγοραστής
15	09/09/2023	TIE2	.....	380,25	Αγοραστής
16	11/09/2023	TΔX10	.....	8.567,14	Αγοραστής
17	22/09/2023	TΔX11	.....	14.317,00	Αγοραστής
18	30/09/2023	TΔX12	.....	7.930,00	Αγοραστής
			ΣΥΝΟΛΟ	167.809,59	

Σημείωση: Από τον έλεγχο των ανωτέρω πωλήσεων διαπιστώθηκαν τα εξής: Για τις με α/α, **1 έως 18** συναλλαγές, συνολικής αξίας **167.809,59€**, διαπιστώθηκε ότι **δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 45α του Εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 282/2011**, καθώς:

- Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών για τις εν λόγω συναλλαγές έχει αναλάβει ο αγοραστής.
- Υπάρχουν τα φορολογικά στοιχεία πώλησης και τα delivery note
- Προσκομίστηκαν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των συναλλαγών.
- Οι συναλλαγές έχουν δηλωθεί στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων με αριθμό καταχώρισης 709/2023 του 6^{ου} μήνα, 914/2023 του 8^{ου} μήνα και 1039/2023 του 9^{ου} μήνα του έτους 2023.
- Οι αποκτώντες έχουν έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΑΦΜ/ΦΠΑ σε διαφορετικά κ-μ.
- Υπάρχουν CMR υπογεγραμμένα.
- Η πωλήτρια **δεν έχει στην κατοχή της δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1** , όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις της Ε. 2019/22-02-2022 της Α.Α.Δ.Ε. (Παράγραφος Δ.) **παρά μόνο έχει ένα μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR υπογεγραμμένο).** Είτε **δεν διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2**, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως αυτά ορίζονται επίσης στις διατάξεις της Ε. 2019/22-02-2022 της Α.Α.Δ.Ε. (Παράγραφος Δ.). {..}1. Όσον αφορά στα νέα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα μετά την έκδοση του υπ' αριθμόν/2024 Σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., για τις συναλλαγές με αύξοντα αριθμό **1,3,4**, του πίνακα της παραγράφου 2.1.1. της παρούσης έκθεσης, προσκομίστηκαν τιμολόγια της μεταφορικής εταιρείας προς τον πελάτη της ελεγχόμενης οντότητας, ο οποίος είχε αναλάβει και την μεταφορά των προϊόντων, κατά συνέπεια πληρούνται για τις συγκεκριμένες συναλλαγές οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της Ε. 2019/22-02-2022 της Α.Α.Δ.Ε,

για τον λόγο αυτό ο έλεγχος κρίνει ότι, πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000. 2. Όσον αφορά στα νέα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα μετά την έκδοση του υπ' αριθμόν/2024 Σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., για τις συναλλαγές με αύξοντα αριθμό 2 και 14, του πίνακα της παραγράφου 2.1.1. της παρούσης έκθεσης, προσκομίστηκαν βεβαιώσεις του αγοραστή ότι η μεταφορά των προϊόντων πραγματοποιήθηκε με ιδιότητα μεταφορικά μέσα του ιδίου, ο οποίος είχε αναλάβει και την μεταφορά των προϊόντων, κατά συνέπεια υπάρχουν για τις συγκεκριμένες συναλλαγές οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της Ε. 2019/22-02-2022 της Α.Α.Δ.Ε. για τον λόγο αυτό ο έλεγχος κρίνει ότι, πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές του άρθρου 28 του Ν.2859/2000. 3. Για τις υπόλοιπες συναλλαγές που αναγράφονται στον πίνακα της παραγράφου 2.1.1. της παρούσης έκθεσης δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο που ορίζεται από τις διατάξεις της Ε. 2019/22-02-2022. {...} Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, η φορολογητέα αξία των εκροών και του φόρου αυτών βάσει δηλώσεων και ελέγχου, την κρινόμενη περίοδο, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	76.067,77	207.376,76	131.308,99
Φόρος εκροών	10.399,21	27.469,37	17.070,16

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει χωρίς την τεκμηρίωση της αποστολής των προϊόντων της από την Ελλάδα στο άλλο Κ-Μ ότι: «Για τη συναλλαγή υπ' α/α 5 με τιμολόγιο από 06/07/2023 προσκομίζει το τιμολόγιο, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, βεβαίωση παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή, delivery note καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής) του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή και με αναγραφή των αριθμού του τιμολογίου. Για τη συναλλαγή υπ' α/α 6 με τιμολόγιο από 07/08/2023 προσκομίζει με το τιμολόγιο, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, βεβαίωση παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής) του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή. Ακόμη, προσκομίζουμε επιστολή της μεταφορικής εταιρείας με στοιχεία των οχημάτων μεταφοράς και τις ημερομηνίες φόρτωσης των αγαθών από την έδρα του πωλητή στην έδρα του αγοραστή. Για τη συναλλαγή υπ' α/α 7 με τιμολόγιο από 14/08/2023 προσκομίζει το τιμολόγιο, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, το προτιμολόγιο, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, βεβαίωση παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής) του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή. Ακόμη, προσκομίστηκε επιστολή της μεταφορικής εταιρείας με στοιχεία των οχημάτων μεταφοράς και τις ημερομηνίες φόρτωσης των αγαθών από την έδρα του πωλητή στην έδρα του αγοραστή. Για τις συναλλαγές υπ' α/α 8 και 9 με τιμολόγια από 18/08/2023 και 22/08/2023

προσκομίζει τα τιμολόγια, τα CMR υπογεγραμμένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, βεβαιώσεις παραλαβής υπογεγραμμένες από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής)

του τιμήματος των συναλλαγών με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή. Ακόμη, προσκομίζεται επιστολή της μεταφορικής εταιρείας με στοιχεία των οχημάτων μεταφοράς και τις ημερομηνίες φόρτωσης των αγαθών από την έδρα του πωλητή στην έδρα του αγοραστή, καθώς και τιμολόγιο εκδοθέν από τον αγοραστή για τη μεταφορά των αγαθών, επί του οποίου αναγράφεται και ο αριθμός πινακίδας του οχήματος μεταφοράς. Για τη **συναλλαγή υπ' α/α 10 με τιμολόγιο από 25/08/2023** προσκομίζει με το τιμολόγιο, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, βεβαίωση παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής)

του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή. Για τις **συναλλαγές υπ' α/α 11 και 12 με δύο τιμολόγια από 01/09/2023** προσκομίζει με τα τιμολόγια, τα CMR υπογεγραμμένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, τα προτιμολόγια, βεβαιώσεις παραλαβής υπογεγραμμένες από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή (αρ. συναλλαγής και αντίστοιχα) του τιμήματος της συναλλαγών με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή. Ακόμη, προσκομίζεται επιστολή της μεταφορικής εταιρείας με στοιχεία των οχημάτων μεταφοράς και τις ημερομηνίες φόρτωσης των αγαθών από την έδρα του πωλητή στην έδρα του αγοραστή. Για τη **συναλλαγή υπ' α/α 13** προσκομίζει με το τιμολόγιο, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή της ημερομηνίας και του τόπου παράδοσης των αγαθών, το έγγραφο αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφο όπου αναγράφονται στοιχεία του οδηγού, το VIES, βεβαίωση παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής)

του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο του πληρωτή. Για τη **συναλλαγή υπ' α/α 15 με τιμολόγιο από 09/09/2023** προσκομίζει με το τιμολόγιο, delivery note, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, το VIES, βεβαίωση παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής)

του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο της αιτιολογίας. Για τις **συναλλαγές υπ' α/α 16 και 18 με τιμολόγια από 11/09/2023 και 30/09/2023** προσκομίζει με τα τιμολόγια, τα CMR υπογεγραμμένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έγγραφα όπου αναγράφονται στοιχεία των οδηγών, τα VIES, βεβαιώσεις παραλαβής υπογεγραμμένες από τους αγοραστές καθώς και τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή (αρ. συναλλαγής και)

του τιμήματος των συναλλαγών με αναγραφή των επωνυμιών των αγοραστών στο πεδίο του πληρωτή. Για τη **συναλλαγή υπ' α/α 17 με τιμολόγιο από 09/09/2023** προσκομίζει με το τιμολόγιο, το CMR υπογεγραμμένο από τα συμβαλλόμενα μέρη, με αναγραφή των ημερομηνιών και του τόπου παράδοσης των αγαθών, τα έγγραφα αναγγελίας της διακίνησης στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, το VIES, τα προτιμολόγια, βεβαίωση

παραλαβής υπογεγραμμένη από τον αγοραστή καθώς και τραπεζικό έγγραφο που αποδεικνύει την πληρωμή (αρ. συναλλαγής) του τιμήματος της συναλλαγής με αναγραφή της επωνυμίας του αγοραστή στο πεδίο της αιτιολογίας».

Επειδή, από το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2024/05-04-2024 έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων, Τμήμα ΣΤ - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α., προκύπτουν τα εξής: «.....Η Ουγγρική Φορολογική Αρχή απέστειλε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που ενδεχομένως διενεργήθηκαν από την ελληνική επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ. ΕΛ.....) προς την ουγγρική επιχείρηση «.....» (.....), με έδρα τη Βουδαπέστη, στη διάρκεια της φορολογικής περιόδου 01/08/2023-30/09/2023, συνολικής αξίας 44.435.000 HUF. {...} Από την Ουγγρική Φορολογική Αρχή δόθηκαν οι κάτωθι πληροφορίες.

«Στο σύστημα VIES, η ελληνική επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. ΕΛ....., δήλωσε το ποσό των 44.435.000 HUF ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, για τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του 2023 προς την ουγγρική επιχείρηση «.....» (.....), με έδρα τη Βουδαπέστη. Η επιχείρηση «.....», δεν εκπλήρωσε την υποχρέωσή της να υποβάλει δήλωση Φ.Π.Α., για την περίοδο 01/08/2023-30/09/2023 και έως την έναρξη του παρόντος ελέγχου. Η ουγγρική επιχείρηση δεν συμπεριέλαβε καμία ενδοκοινοτική απόκτηση στις δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλε μετά την έναρξη του ελέγχου (οι οποίες αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου) και δεν υπέβαλε τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα «Α60» στην Ουγγρική Φορολογική Αρχή. Το Ηλεκτρονικό Σύστημα Ελέγχου Δημόσιων Οδικών Μεταφορών δεν περιέχει στοιχεία σχετικά με τη διακίνηση αγαθών μεταξύ της ελληνικής και της ουγγρικής επιχείρησης κατά την υπό εξέταση περίοδο. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η ουγγρική επιχείρηση δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή κανένα έγγραφο σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την ελληνική επιχείρηση μέχρι την υποβολή του παρόντος αιτήματος διοικητικής συνδρομής». {...} Βάσει των διαθέσιμων αποδεικτικών στοιχείων, η Ουγγρική Φορολογική Αρχή υποπτεύεται ότι σε σχέση με τις προαναφερθείσες συναλλαγές, η ενδοκοινοτική απόκτηση οπωροκηπευτικών προϊόντων πραγματοποιήθηκε σκοπίμως στο όνομα της ουγγρικής επιχείρησης η οποία ασκούσε δραστηριότητες σχετικές με οπωροκηπευτικά προϊόντα κατά την περίοδο 01/08/2023-30/09/2023. Ο πραγματικός ρόλος της ήταν απλώς να θεμελιώσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για την επιχείρηση που την ακολουθούσε στην αλυσίδα των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, ενώ στην πραγματικότητα δεν εκπλήρωνε την υποχρέωσή της να καταβάλει φόρους επί των συναλλαγών. Κατά την άποψη της Ουγγρικής Φορολογικής Αρχής, η ουγγρική επιχείρηση δε διαχειρίστηκε ούτε πραγματοποιήσει την ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών».

Επειδή, εν προκειμένω, για τις συναλλαγές με αύξοντα αριθμό 5 έως 13 και 15 έως 18, συνολικής αξίας 131.308,99€, που αναγράφονται στον πίνακα της παραγράφου 2.1.1. της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο που ορίζεται από τις διατάξεις της Ε. 2019/22-02-2022 της Α.Α.Δ.Ε. και η προσφεύγουσα δεν έχει στην κατοχή της δύο (2) μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις της Παραγράφου Δ της ως άνω εγκυκλίου, παρά έχει μόνο ένα (1) μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR υπογεγραμμένο), είτε δεν διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως αυτά ορίζονται επίσης στις διατάξεις της προαναφερόμενης εγκυκλίου.

Επειδή, ακολούθως, η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη λόγισε διαφορά φόρου εκρών, ποσού 17.070,16€, για φορολογητέες εκροές, ύψους 131.308,99€, κατά τη φορολογική περίοδο 01.03.2023-30.09.2023, καθότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη φυσική μεταφορά και αποστολή των αγαθών-προϊόντων της, ισόποσης καθαρής φορολογητέας αξίας, στους τόπους αποστολής εντός της Ε.Ε. (ενδοκοινοτικές παραδόσεις),

κατά παρέκκλιση των προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), για την απαλλαγή του φόρου εκροών επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως διευκρινίσθηκε με την περίπτωση Δ' της εγκυκλίου Ε. 2019/2022 και την Οδηγία Ο. 3024/24.03.2023.

Επειδή, το σύνολο των προσκομιζόμενων στοιχείων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεταξύ των κρατών-μελών, καθαρής αξίας 131.308,99€ και φόρου αυτών, ποσού 17.070,16€, κατά τη φορολογική περίοδο 01.03.2023-30.09.2023, ήταν στην διάθεση του ελέγχου, έχουν αξιολογηθεί και έχουν κριθεί, χωρίς η προσφεύγουσα να προσκομίζει νέα στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε. 2019/2022 και την Οδηγία Ο 3024/24-03-2023, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), για την απαλλαγή του φόρου εκροών, σε όλες τις ανωτέρω συναλλαγές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/03/2024 θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποστολές-παραδόσεις αγαθών σε κράτη-μέλη της Ε.Ε., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με την περίπτωση γ' της παραγράφου Δ' της εγκυκλίου Ε. 2019/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε.. διευκρινίσθηκε ότι:«.....Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ. α. Γενικά.{..} . 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 πληρείται 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. Παράδειγμα 1. Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στην Ρώμη, σε εταιρεία με έδρα την Ιταλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής, ο οποίος έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών), ενώ εκδίδει και παραστατικό όπου αναφέρει εκτός από τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES και τον αντίστοιχο του Ιταλού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για να ισχύει το μαχητό τεκμήριο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών στο άλλο κ-μ. Παράδειγμα 2. Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία πωλεί και εν συνεχεία αποστέλλει αγαθά στο Βερολίνο, σε εταιρεία με έδρα τη Γερμανία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γερμανός αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) γραπτή δήλωση από τον αγοραστή, όπως αυτή προβλέπεται από τον Εκτ. Κανονισμό 282/11 (ii) δύο αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (CMR) και 2 (αποδεικτικό πληρωμής), όμως εκδίδει παραστατικό όπου αναφέρει μόνο τον δικό του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES, καθώς δεν γνωρίζει τον αντίστοιχο του Γερμανού πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης (δεν υπάρχει ο ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES του Γερμανού) που πραγματοποιεί η ελληνική επιχείρηση και για τη συναλλαγή αυτή πρέπει να

επιρριφθεί ΦΠΑ. **Παράδειγμα 3.** Έστω επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα η οποία παραδίδει και αποστέλλει αγαθά στο Παρίσι, σε εταιρεία με έδρα την Γαλλία. Την ευθύνη μεταφοράς την αναλαμβάνει ο Γάλλος αγοραστής. Ο πωλητής έχει στην κατοχή του (i) **ελλιπή γραπτή δήλωση από τον αγοραστή**, καθώς κάποια προβλεπόμενα στοιχεία από τον Εκτ. Καν. 282/11 δεν εμπεριέχονται σε αυτήν και (ii) έχει στην κατοχή του ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας **1 (CMR) και ένα αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (τραπεζικό έγγραφο αποδεικτικό της πληρωμής της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών)**. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις ύπαρξης του μαχητού τεκμηρίου για αποστολή ή μεταφορά των αγαθών στο άλλο κ-μ καθώς η γραπτή δήλωση δεν εμπεριέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. ii. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναλυθεί η έννοια της φράσης «...**δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.**». Καταρχήν σημειώνεται πως τα δύο μέρη εξ' ορισμού **δεν μπορούν να είναι «ανεξάρτητα» εάν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα (π.χ. έδρα και υποκατάστημα ακόμα και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικά κ-μ)**. Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα δύο μέρη δεν έχουν την ίδια νομική προσωπικότητα, τότε θα πρέπει να γίνεται χρήση των κριτηρίων του άρθρου 80 της Οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται σε οικογενειακούς ή άλλους στενούς προσωπικούς δεσμούς, διαχειριστικούς δεσμούς, ιδιοκτησιακούς δεσμούς, δεσμούς που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς όπως καθορίζονται από τα κ-μ. Σημειώνεται πως στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 80 της Οδηγίας ΦΠΑ έχει ενσωματωθεί με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στο Ν. 4172/2013(άρθρο 2, περιπτώσεις στ' και ζ). **Παράδειγμα 4.** Έστω επιχείρηση με έδρα στην Κεφαλονιά η οποία πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών προς εταιρεία με έδρα στην Πολωνία. Συμφωνείται πως ο προμηθευτής αναλαμβάνει έναντι του αγοραστή την ευθύνη μεταφοράς των αγαθών στην έδρα του αγοραστή στην Πολωνία. Η προμηθεύτρια εταιρεία αναθέτει την μεταφορά σε εταιρεία διενέργειας οδικών μεταφορών η οποία είναι θυγατρική της πρώτης. Δεδομένου ότι τα δύο πρόσωπα δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών **δεν μπορούν να λειτουργήσουν ως μαχητά τεκμήρια για την αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα προς την Πολωνία, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/11.** **Παράγραφος 2.** i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ. Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλο εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/1999. Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «**γραπτή δήλωση**» για τους σκοπούς της εν

λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση. Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων).

Επειδή, στο άρθρο 9 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. **2.** Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

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

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 145 του Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι: «Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του, εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά. Οι άλλοι διάδικοι έχουν το δικαίωμα να ανταποδείξουν».

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι: «η φορολογική Διοίκηση, θα έπρεπε να τηρήσει απαρέγκλιτα την ειδική διοικητική διαδικασία της διοικητικής συνδρομής υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη 14^η Διεύθυνση Φ.Π.Α., Τμήμα VIES».

Επειδή, περαιτέρω, η τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου της μεταφοράς των αγαθών, μεταθέτει το βάρος «απόδειξης της αποστολής εκτός της χώρας» στον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της περίπτωσης γ' του κεφαλαίου Δ' της εγκυκλίου Ε 2019/2022.

Επειδή, εν προκειμένω δεν τίθεται ζήτημα αμφισβήτησης από την ελεγκτική αρχή των προσκομισθέντων εγγράφων που σχετίζονται με την αποστολή των προϊόντων της προσφεύγουσας, αλλά μη ύπαρξης των προβλεπόμενων αποδεικτικών της στοιχείων, για την «τεκμηρίωση» πως τα αγαθά της εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας, η οποία πλέον έχει και το βάρος απόδειξης της μεταφοράς, προσκομίζοντας επιπλέον στοιχεία για την ισχυροποίηση-τεκμηρίωση αυτής, σύμφωνα με το κεφάλαιο Δ' της περ. γ' παρ. 1 της εγκυκλίου Ε. 2019/2022.

Επειδή, ακολούθως, δεν τίθεται θέμα τήρησης της ειδικής διοικητικής διαδικασίας της διοικητικής συνδρομής υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη 14^η Διεύθυνση Φ.Π.Α., Τμήμα VIES από τη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν του αποσταλέντος εγγράφου της Ουγγρικής Φορολογικής Αρχής, βάσει του οποίου ζητήθηκε η διοικητική συνδρομή από τις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές, για τις κρινόμενες παραδόσεις της προσφεύγουσας, προς την ουγγρική επιχείρηση «.....» (.....), με έδρα τη Βουδαπέστη, οι οποίες παραδόσεις προς την επιχείρηση αυτή αποτελούν τον κύριο όγκο των συναλλαγών, για τις οποίες ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η εφαρμογή της διαδικασίας διοικητικής συνδρομής από τις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/08.04.2024 (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ. και
αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών», στην
Τ.Κ., Έδεσσα, Ν. Πέλλας, ήτοι την επικύρωση της με αριθμό/11.03.2024 Οριστικής
Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου
01.03.2023-30.09.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την
παρούσα απόφαση: Επί της υπ' αριθμόν/11.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού
Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.03.2023-30.09.2023.

Φορολογική περίοδος 01/03/2023-30/09/2023	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	76.067,77	207.376,76	207.376,76	131.308,99
Αξία φορολογητέων εισροών	1.128.556,42	1.128.556,42	1.128.556,42	0,00
Φόρος εκροών	10.399,21	27.469,37	27.469,37	17.070,16
Υπόλοιπο φόρου εισροών	151.585,89	151.585,89	151.585,89	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	141.186,68	124.116,52	124.116,52	(17.070,16)
Σύνολο φόρου για έκπτωση	1.186,68	1.186,68	1.186,68	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	140.000,00	122.929,84	122.929,84	(17.070,16)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

