



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.02.2026

Αριθμός απόφασης: 356

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/10/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023 του

Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 1.502,09 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) φόρος ποσού 2.518,96 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 1.259,48 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 3.778,44 €, λόγω α) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ύψους 16.754,40 € (Φ.Π.Α. 4.021,04 €) και β) μη απόδειξης της φυσικής μεταφοράς των εμπορευμάτων από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. στο εσωτερικό της χώρας, για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που καταχώρησε στα βιβλία της, ύψους 42.391,64 € (Φ.Π.Α. 10.173,99 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 8.099,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 4.049,99 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 12.149,97 €, λόγω α) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ύψους 27.491,20 € (Φ.Π.Α. 6.597,88 €), β) μη απόδειξης της φυσικής μεταφοράς των εμπορευμάτων από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. στο εσωτερικό της χώρας, για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που καταχώρησε στα βιβλία του, ύψους 92.566,00 € (Φ.Π.Α. 22.215,84 €) και γ) μείωσης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 1.502,09 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 16.09.2025 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../....04.2025 εντολής του Προϊσταμένου του.

αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 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. ... 3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: ... β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. ... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

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

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, το άρθρο 35 του ν. 5104/2024 ορίζει ότι: «1. Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή, συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων, εφαρμόζονται τα Κεφάλαια Α' έως και Η' του ν. 4170/2013 (Α' 163), ο ν. 4153/2013 (Α' 116) για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, οι διεθνείς συμβάσεις, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και η νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή. Για τον έλεγχο της τήρησης των υποχρεώσεων που αφορούν στη συμμόρφωση με τους κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από τα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα και τους Δηλούντες Φορείς Εκμετάλλευσης Πλατφόρμας εφαρμόζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ο Κώδικας. 2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής και επιβολής του ν. 4170/2013 και της διασφάλισης της λειτουργίας της διοικητικής συνεργασίας που θεσπίζει, η Φορολογική Διοίκηση έχει πρόσβαση στους μηχανισμούς, τις διαδικασίες, τα έγγραφα και τις πληροφορίες του άρθρου 13, της παρ. 4 του άρθρου 14 και των άρθρων 20, 21, 21Α και 30 του ν. 4557/2018 (Α' 139).»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»,

στο άρθρο 3 παρ. 1, 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 τρόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

στο άρθρο 5 παρ. 1, 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».

στο άρθρο 13 ότι: «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, β) ... 5. Ο τόπος παράδοσης στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών: α) είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της

αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, β) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά δεν βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας.

6. Ο τόπος παράδοσης στις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες: α) είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά εισάγονται σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας, β) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά εισάγονται στη Χώρα μας και ο τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη είναι σε διαφορετικό κράτος μέλος, γ) είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία ο τόπος εισαγωγής και ο τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας και ο ΦΠΑ επί των εν λόγω αγαθών δηλώνεται δυνάμει του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 47δ ή αντίστοιχου καθεστώτος που εφαρμόζεται σε άλλο κράτος μέλος. 6α. Στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος - μέλος σε άλλο κράτος-μέλος, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται μόνο στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης. Κατά παρέκκλιση του προηγούμενου εδαφίου, εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει λάβει από το κράτος-μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, η αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται μόνο στην παράδοση αγαθών από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ένας προμηθευτής διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου που ενεργεί για λογαριασμό του. Η παρούσα δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που καλύπτονται από το άρθρο 5β....»

στο άρθρο 16 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ... 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...».

στο άρθρο 28 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, 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. ...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ)... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...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 άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές. ...».

στο άρθρο 29 ότι: «1.Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας, β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. ...»

Επειδή, τον με αριθ. 282/2011 Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι: «ΤΜΗΜΑ 2^Α Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις (Άρθρα 138 έως 142 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ)

Άρθρο 45α

1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

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

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β) και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β) σημείο i), έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

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

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα:

α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών· β) τα ακόλουθα έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών·

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού·

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C- 409/04, C-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. 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 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010, υποβάλλοντας αίτηση για παροχή πληροφοριών που να αφορούν το ίδιο ελεγχόμενο πρόσωπο. Σύμφωνα με το άρθρο 17 του εν λόγω κανονισμού, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ), η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους τηρεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων. Βάσει δε του άρθρου 18, οι εν λόγω πληροφορίες πρέπει να διατίθενται επί πενταετία τουλάχιστον μετά τη λήξη του πρώτου ημερολογιακού έτους κατά το οποίο επιβάλλεται να δίδεται πρόσβαση στις πληροφορίες. Βάσει των δεδομένων αυτών, τα κράτη μέλη παρέχουν αμοιβαίως ορισμένες πληροφορίες ή μπορούν να έχουν ακόμη και άμεση πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές. Η ανταλλαγή δε πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση γίνεται είτε αυτόματα, σύμφωνα με το άρθρο 14, είτε αυθόρμητα, σύμφωνα με το άρθρο 15.

Επειδή, με την Ε.2019/2022 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912» διευκρινίζεται ότι: «... Β. ΑΛΥΣΙΔΩΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Γενικά

Με την περίπτωση β' της παρ, 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020 προστίθεται νέα παράγραφος 6α στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ «Τόπος Παράδοσης Αγαθών» που αφορά τις «αλυσιδωτές συναλλαγές». Ως «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια της νέας διάταξης, νοούνται οι διαδοχικές (δηλαδή δύο ή παραπάνω) παραδόσεις των ίδιων αγαθών τα οποία γίνονται αντικείμενο μιας ενιαίας ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών - μελών. Έως και τις 31.12.2019 η Οδηγία ΦΠΑ δεν εμπεριείχε συγκεκριμένους κανόνες για τον προσδιορισμό του σε ποια παράδοση αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών. Με σκοπό την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, οι νέες διατάξεις προβλέπουν ότι από 1.1.2020, η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται πλέον μόνο σε μία συγκεκριμένη πράξη από τις διαδοχικές παραδόσεις αγαθών. Αυτή η πράξη συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος κ-μ_αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, η οποία και μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο στο κ-μ αυτό.

Με την εν λόγω παράγραφο 6α εισήχθησαν στο άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α τα εξής: Με το πρώτο εδάφιο της νέας παραγράφου θεσπίζεται γενικός κανόνας που προβλέπει ότι στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών τα οποία αποστέλλονται από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης». Με το δεύτερο εδάφιο, ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, οπότε και η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης». Με το τρίτο εδάφιο ορίζεται η έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης». Ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ο προμηθευτής, ο οποίος είναι διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα και ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του. ...

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενωσιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή. Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης. Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών. Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής. Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής. Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

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

γ. Ανάλυση των αλλαγών

Χρήζει αναφοράς ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου προσώπου (ή μη υποκείμενου νομικού προσώπου) στο οποίο γίνεται η παράδοση δεν χρειάζεται να έχει χορηγηθεί απαραίτητα από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά. Επισημαίνεται ότι άπτεται στην διακριτική ευχέρεια των αντισυμβαλλομένων ο τρόπος κοινοποίησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν υπόκειται σε κάποιες συγκεκριμένες τυπικές απαιτήσεις (λχ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου).

...

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:

ι) 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. 2042/2023 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206).» διευκρινίζεται ότι: «Α. ΠΡΟΟΙΜΙΟ

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 29 του ΚΦΔ, έχουν ως εξής:

«Άρθρο 29 Αμοιβαία διοικητική συνδρομή

Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων εφαρμόζονται οι διατάξεις των Κεφαλαίων Α έως και Η του ν. 4170/2013 (Α 163), που ενσωμάτωσαν στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία του Συμβουλίου 2011/16/ΕΚ, του ν. 4153/2013 (Α 116) για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, των διεθνών συμβάσεων, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του ΟΟΣΑ, καθώς και τη νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή.»

Η συνεργασία μεταξύ των Φορολογικών Αρχών αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και την προστασία της

ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων. Σημείο κλειδί αυτής της συνεργασίας είναι η διεθνής διοικητική συνεργασία. Τα συμφωνηθέντα εργαλεία για τη συνεργασία μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών παρέχουν ασφάλεια δικαίου, καθώς θεσπίζουν τους ίδιους κανόνες, υποχρεώσεις και δικαιώματα για όλους, και συμβάλλουν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, βάσει των προτύπων που έχουν υιοθετηθεί από τις Φορολογικές Αρχές σε διεθνές επίπεδο, ιδίως από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ. Η εφαρμογή των προτύπων του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένης της τήρησης των σχετικών χρονοδιαγραμμάτων για την αποτελεσματική λειτουργία της συνεργασίας των κρατών, αποτέλεσαν τις βασικές αρχές των δράσεων και ενεργειών της διεθνούς κοινότητας. ...

Γ. ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ

4. Όροι που διέπουν τις μορφές της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής ...

4.3 Εξάντληση των εσωτερικών μέσων ανεύρεσης πληροφοριών: Το κράτος που λαμβάνει το αίτημα συνδρομής, παρέχει στο κράτος που το αιτήθηκε τις σχετικές πληροφορίες, με την προϋπόθεση ότι το αιτούν κράτος έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφόρησης τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για τη συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών στο εσωτερικό του, χωρίς να υπάρχει κίνδυνος διακύβευσης της επίτευξης του στόχου του. ...»

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 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, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής του Φ.Π.Α. για τις κάτωθι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διότι τα συνοδευτικά έγγραφα (CMR-ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ) που αφορούν στην μεταφορά των αγαθών προς την Ελλάδα δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν με το αντίστοιχο τιμολόγιο που αφορούν, μη αναγράφοντας κανένα στοιχείο π.χ. (ποσότητες, βάρος, Νο τιμολογίου) που να μπορεί να συνδεθεί με το υπάρχον τιμολόγιο και να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών. Ειδικότερα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022				
Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
.....		15/12/2022	1.572,70	377,45
.....		28/10/2022	781,00	187,44
.....		21/10/2022	1.474,60	353,90
.....		12/10/2022	2.309,30	554,23
.....		22/10/2022	832,00	199,68
.....		10/10/2022	1.572,50	377,40

.....	.....	06/10/2022	721,51	173,16
.....	.....	03/10/2022	848,00	203,52
.....	.....	19/09/2022	1.404,00	336,96
.....	.....	20/09/2022	2.238,00	537,12
.....	.....	20/09/2022	1.484,51	356,28
.....	.....	20/09/2022	960,00	230,40
.....	.....	20/09/2022	1.082,40	259,78
.....	.....	20/09/2022	748,00	179,52
.....	.....	22/09/2022	1.940,00	465,60
.....	.....	21/06/2022	3.682,00	883,68
.....	.....	11/05/2022	9.865,00	2.367,60
.....	.....	12/05/2022	2.030,00	487,20
.....	.....	16/03/2022	4.051,12	972,27
.....	.....	22/02/2022	2.795,00	670,80
.....	ΣΥΝΟΛΑ		42.391,64	10.173,99

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023				
Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
.....		11/12/2023	15.010,00	3.602,40
.....		23/12/2023	20.000,00	4.800,00
.....		20/12/2023	4.300,00	1.032,00
.....		16/12/2023	2.375,00	570,00
.....		16/12/2023	2.486,00	596,64
.....		13/11/2023	9.810,00	2.354,4
.....		06/11/2023	9.960,00	2.390,40
.....		17/08/2023	8.697,50	2.087,40
.....		05/07/2023	12.500,00	2.875,00
.....		08/06/2023	5.177,50	1.242,60
.....		24/04/2023	2.250,00	540,00
.....	ΣΥΝΟΛΑ		92.566,00	22.215,84

Περαιτέρω, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις στα παρακάτω στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν υπάρχει το συνοδευτικό CMR ή άλλο αποδεικτικό μεταφοράς που να αποδεικνύει την μεταφορά των αγαθών στον προορισμό τους.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022				
Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
.....		22/02/2022	43,60	10,46
.....		18/02/2022	405,00	97,2
.....		31/03/2022	100,00	24,00
.....		31/03/2022	464,00	111,36
.....		23/03/2022	450,00	108,00
.....		23/03/2022	226,00	54,24
.....		29/04/2022	711,00	170,64
.....		14/04/2022	45,00	10,80
.....		27/04/2022	104,60	25,10
.....		01/04/2022	167,00	40,08
.....		12/05/2022	70,50	16,92
.....		12/05/2022	132,00	31,68
.....		24/05/2022	210,00	50,40
.....		31/05/2022	228,00	54,72

.....	.....	07/05/2022	1.155,00	277,20
.....	.....	10/05/2022	1.680,00	403,20
.....	.....	13/05/2022	73,00	17,52
.....	.....	13/05/2022	47,00	11,28
.....	.....	28/05/2022	120,00	28,80
.....	.....	30/06/2022	36,00	8,64
.....	.....	06/06/2022	330,00	79,20
.....	.....	14/06/2022	177,00	42,48
.....	.....	21/06/2022	150,00	36,00
.....	.....	30/06/2022	410,00	98,40
.....	.....	07/06/2022	559,50	134,28
.....	.....	23/06/2022	456,50	109,56
.....	.....	20/06/2022	170,00	40,80
.....	.....	20/06/2022	480,00	115,20
.....	.....	14/06/2022	177,00	42,48
.....	.....	10/06/2022	156,00	37,44
.....	.....	22/06/2022	241,00	57,84
.....	.....	02/06/2022	366,00	87,84
.....	.....	01/06/2022	280,00	67,20
.....	.....	23/06/2022	75,00	18,00
.....	.....	28/07/2022	791,50	189,96
.....	.....	28/07/2022	791,50	189,96
.....	.....	05/07/2022	600,00	144,00
.....	.....	04/07/2022	187,50	45,00
.....	.....	04/07/2022	221,80	53,23
.....	.....	14/07/2022	25,00	6,00
.....	.....	08/07/2022	465,10	111,62
.....	.....	07/07/2022	98,80	23,71
.....	.....	02/08/2022	362,00	86,88
.....	.....	25/08/2022	111,60	26,78
.....	.....	04/08/2022	278,90	66,94
.....	.....	03/09/2022	399,90	95,98
.....	.....	16/09/2022	110,00	26,40
.....	.....	05/10/2022	450,00	108,00
.....	.....	17/10/2022	192,00	46,08
.....	.....	27/10/2022	245,00	58,80
.....	.....	14/11/2022	222,00	53,28
.....	.....	08/11/2022	153,00	36,72
.....	.....	23/11/2022	126,50	30,36
.....	.....	21/11/2022	339,60	81,50
.....	.....	06/12/2022	87,00	20,88
	ΣΥΝΟΛΑ		16.754,40	4.021,04

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023				
Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
.....		15/02/2023	125,00	30,00
.....		11/02/2023	97,00	23,28
.....		02/02/2023	118,90	28,54
.....		28/03/2023	86,00	20,64

.....	.....	20/03/2023	200,00	48,00
.....	.....	17/03/2023	233,00	55,92
.....	.....	17/03/2023	198,00	47,52
.....	.....	31/03/2023	75,00	18,00
.....	.....	28/03/2023	658,50	158,04
.....	.....	21/03/2023	622,00	149,28
.....	.....	15/03/2023	1.901,40	456,34
.....	.....	15/03/2023	128,00	30,72
.....	.....	06/03/2023	267,10	64,10
.....	.....	03/03/2023	335,00	80,40
.....	.....	11/04/2023	180,00	43,20
.....	.....	26/04/2023	752,40	180,57
.....	.....	03/04/2023	526,50	126,36
.....	.....	10/04/2023	746,40	179,14
.....	.....	01/04/2023	210,00	50,40
.....	.....	03/05/2023	90,00	21,60
.....	.....	30/05/2023	140,00	33,60
.....	.....	26/05/2023	280,00	67,20
.....	.....	20/05/2023	40,00	9,60
.....	.....	13/05/2023	426,00	102,24
.....	.....	24/05/2023	98,00	23,52
.....	.....	12/05/2023	344,00	82,56
.....	.....	08/05/2023	112,00	26,88
.....	.....	02/05/2023	167,00	40,08
.....	.....	02/05/2023	492,00	118,08
.....	.....	17/05/2023	480,00	115,20
.....	.....	29/06/2023	976,00	234,24
.....	.....	28/06/2023	139,50	33,48
.....	.....	15/06/2023	135,00	32,40
.....	.....	15/06/2023	110,00	26,40
.....	.....	09/06/2023	185,00	44,40
.....	.....	08/06/2023	237,50	57,00
.....	.....	07/06/2023	285,00	68,40
.....	.....	08/06/2023	1.119,00	268,56
.....	.....	02/06/2023	450,00	108,00
.....	.....	01/06/2023	118,50	28,44
.....	.....	04/07/2023	380,60	91,34
.....	.....	14/07/2023	839,00	201,36
.....	.....	28/07/2023	1.089,00	261,36
.....	.....	27/07/2023	27,00	6,48
.....	.....	04/07/2023	749,10	179,78
.....	.....	13/07/2023	422,60	101,42
.....	.....	07/07/2023	792,00	190,08
.....	.....	03/07/2023	341,70	82,00
.....	.....	19/07/2023	190,00	45,60
.....	.....	11/07/2023	434,80	104,35
.....	.....	04/07/2023	308,00	73,92
.....	.....	28/08/2023	180,00	43,20
.....	.....	26/08/2023	5,00	1,20
.....	.....	21/08/2023	317,20	76,13
.....	.....	05/08/2023	264,00	63,36

.....	.....	04/08/2023	286,00	68,64
.....	.....	28/09/2023	229,00	54,96
.....	.....	21/09/2023	100,50	24,12
.....	.....	19/09/2023	836,50	200,76
.....	.....	05/09/2023	117,50	28,20
.....	.....	31/10/2023	172,00	41,28
.....	.....	11/10/2023	75,00	18,00
.....	.....	13/10/2023	191,00	45,84
.....	.....	05/10/2023	46,00	11,04
.....	.....	05/10/2023	200,00	48,00
.....	.....	29/11/2023	209,50	50,28
.....	.....	09/11/2023	709,50	170,28
.....	.....	27/11/2023	880,20	211,25
.....	.....	20/11/2023	257,40	61,78
.....	.....	09/11/2023	75,30	18,07
.....	.....	08/11/2023	74,00	17,76
.....	.....	07/11/2023	256,50	61,56
.....	.....	20/11/2023	406,00	97,44
.....	.....	01/11/2023	172,00	41,28
.....	.....	20/12/2023	200,00	48,00
.....	.....	12/12/2023	308,00	73,92
.....	.....	08/12/2023	255,00	61,20
.....	.....	06/12/2023	188,00	45,12
.....	.....	14/12/2023	317,50	76,20
.....	.....	05/12/2023	139,00	33,36
.....	.....	04/12/2023	207,10	49,70
.....	.....	04/12/2023	358	85,92
	ΣΥΝΟΛΑ		27.491,20	6.597,88

Η προσφεύγουσα αναφέρει για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προς τους αγοραστές (ΑΦΜ), ...(ΑΦΜ), ...(CY) LTD (ΑΦΜ), ... (ΑΦΜ), ... (ΑΦΜ) και(ΑΦΜ) ότι υπάρχουν οι σχετικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής καθόσον υπάρχουν τα μεταφορικά έγγραφα.

Ωστόσο, βάσει των προσκομισθέντων προκύπτει ότι στο/στα

α) δεκατέσσερα (14) μεταφορικά έγγραφα που ως παραλήπτης αναφέρεται η

β) έξι (6) μεταφορικά έγγραφα που ως παραλήπτης αναφέρεται η

γ) δύο (2) μεταφορικά έγγραφα που ως παραλήπτης αναφέρεται η

δ) ένα (1) μεταφορικό έγγραφο που ως παραλήπτης αναφέρεται η και

ε) ένα (1) μεταφορικό έγγραφο που ως παραλήπτης αναφέρεται η

δεν εμφανίζονται τα bill of landing νούμερα των μεταφορικών εγγράφων.

Το bill of landing νούμερο εμφανίζεται μόνο στο ένα (1) μεταφορικό έγγραφο με παραλήπτη την

Ωστόσο, όπως έκρινε η ελέγχουσα φορολογική αρχή στις προαναφερθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, τα μεταφορικά έγγραφα και στις εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν αναγράφουν στοιχεία (ποσότητα, αριθμός τιμολογίου) ικανά προκειμένου να

ταυτοποιηθούν με τα αντίστοιχα τιμολόγια ώστε να αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει για καμία εκ τις προαναφερθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία να έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και τον αποκτώντα. Ειδικότερα, σε καμία φερόμενη μεταφορά βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων της προσφεύγουσας δεν προσκομίστηκε τιμολόγιο για την εν λόγω μεταφορά ή πληρωμή της εν λόγω μεταφοράς. Περαιτέρω δεν προσκομίστηκε ούτε απόδειξη παραλαβής για την αποθήκευση των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα και με την Ε. 2042/2023 που αναφέρει ότι πρέπει να εξαντλούνται οι συνήθεις πηγές πληροφόρησης τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει η φορολογική αρχή για τη συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς να υπάρχει κίνδυνος διακύβευσης της επίτευξης του στόχου της και καθόσον τα μεταφορικά έγγραφα που προσκομίσθηκαν κρίθηκαν μη ικανά να τεκμηριώσουν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν ενεργοποιήθηκε η διαδικασία της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής - Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Η φορολογική αρχή ενώ αφαίρεσε την αξία των μη αποδειχθέντων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τις φορολογητέες εισροές παρέλειψε να καταλογίσει τον φόρο εισροών στην προσφεύγουσα τόσο στη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022 όσο και στη φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/12/2023, που θα οδηγούσε σε αυξημένη φορολογική υποχρέωση. Ωστόσο, λόγω της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας δεν μεταβάλλεται η φορολογική της υποχρέωση με την παρούσα απόφαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./22.10.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

Διαφορά φόρου	2.518,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	1.259,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.778,44€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	1.502,09€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	704,57€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023

Διαφορά φόρου	8.099,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	4.049,99€
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.149,97€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.