



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04.07.2023

Αριθμός απόφασης: 426

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., κατά της με αριθμό **..07.02.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.03.2022**, του προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **..2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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 τη με αριθμό **.../07.02.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.03.2022**, του προϊσταμένου του ... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή της προσφεύγουσας επιχείρησης, σε **36.984,47** (από **41.000,00€** βάσει δήλωσης), κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 της Ε2019/2020 και της ΠΟΛ 1167/2013 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **16.799,06€** προς τη γερμανική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/VIES ....

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από **07.02.2023** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης για τη φορολογική περίοδο **01.01.2022 - 31.03.2022**, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000 και την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, δυνάμει της υπ' αρ...../22.09.2022 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. **.../21.10.2022** τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.03.2022** που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή ΦΠΑ (κωδ. 503), ύψους **41.000,00€**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

-Έλλειψη αιτιολογίας –Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 28 του ν.2859/2000.

Τα υπό κρίση πωληθέντα είδη, παραδόθηκαν κανονικά σε μεταφορική εταιρεία, εκδόθηκαν νομίμως τα προβλεπόμενα παραστατικά και η εξουσία διάθεσης των εν λόγω προϊόντων μεταφέρθηκε στον αποκτώντα, ο οποίος και ήταν υπεύθυνος για την μεταφορά στο κράτος προορισμού. Κατά την διάρκεια του ελέγχου ενημερώθηκε από την εταιρία ταχυμεταφορών, ότι η γερμανική επιχείρηση προέβαινε σε απευθείας εξαγωγή των προϊόντων από την ελληνικά επικράτεια απευθείας, γεγονός που δεν μπορούσε να γνωρίζει εκ των προτέρων, ώστε να ακολουθηθεί η διαδικασία της ΠΟΛ 1167/2013.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΕ, καθώς η συμβατική υποχρέωση της αποστολής ή μεταφοράς του αγαθού εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών είναι εκείνος που πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό.

#### **Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.**

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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, ...».

**Επειδή**, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 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**, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 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**, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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)..... 6. Κατά παρέκκλιση

από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

**Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 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 το άρθρο 24 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή..»**

**Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 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 το άρθρο 34 παρ 1 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....»

Επειδή, με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ΄ 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':«.....

#### **Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ** **α. Γενικά**

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

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

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

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

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

Συγκεκριμένα:

#### **Παράγραφος 1**

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

#### **Περίπτωση α**

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

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

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

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

## **Περίπτωση β**

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

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

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

**Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:**

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

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

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

.....

## **Παράγραφος 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 ΠΟΛ 1167/02.07.2013 «Διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα» ορίζεται ότι: «Σε συνέχεια προφορικών και γραπτών ερωτημάτων φορολογικών και τελωνειακών αρχών αλλά και οικονομικών φορέων, αναφορικά με τη δυνατότητα απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε τρίτη χώρα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93 «Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα», ως «εξαγωγέας» νοείται το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση εξαγωγής και το οποίο, κατά τη στιγμή της αποδοχής της εν λόγω διασάφησης είναι κύριος των εμπορευμάτων ή έχει το παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των σχετικών εμπορευμάτων.

Το ως άνω παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και κατ' ακολουθία η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής μπορεί να πραγματοποιηθεί από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, εφόσον προκύπτει από επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (σύμβαση, έγγραφη εντολή, συμφωνητικό κτλ.), ότι ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων εκχωρεί σε αυτόν το δικαίωμα διάθεσης αυτών, με σκοπό την άμεση εξαγωγή τους, και χωρίς να μεταβιβάζεται η κυριότητά τους. Στην περίπτωση αυτή η τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής πραγματοποιείται από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή μη κύριο των εμπορευμάτων, ο οποίος έχει τις ίδιες ευθύνες με τον εξαγωγέα κύριο των εμπορευμάτων.

Ο εγκατεστημένος στο άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, ο οποίος εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης αυτών στον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή, του παρέχει όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που απαιτούνται για την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής.



Επισημαίνεται ότι ο «εξαγωγέας» προσδιορίζεται και από άλλες ειδικές διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. γεωργικά προϊόντα που δικαιούνται επιστροφής, είδη διπλής χρήσης, ανασταλτικά καθεστώτα κλπ) και στις περιπτώσεις αυτές η άσκηση του παρεμφερούς δικαιώματος εξαρτάται από τις ειδικότερες αυτές διατάξεις.

2. Σύμφωνα επίσης με το άρθρο 24 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) απαλλάσσεται από ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

3. Όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και της περίπτωσης δ) της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ν.3312/2005, από 1.1.2005, οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να λαμβάνουν ΑΦΜ στη χώρα μας στην περίπτωση πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στη χώρα μας, χωρίς υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

4. Κατά το χρόνο που υπήρχε σχετική υποχρέωση και για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1180/29.7.1995, προβλεπόταν ότι, δεν απαιτείτο ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην περίπτωση εξαγωγής για λογαριασμό υποκειμένου εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος.

5. Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω νομικό πλαίσιο, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή τους, για την απλούστευση των διαδικασιών, διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής αποκτά κατόπιν εντολής από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τήρησης των διατυπώσεων εξαγωγής σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93, δεν απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος υποκείμενο στο φόρο, και ως εκ τούτου :

- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στη χώρα μας πωλητή.

- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.

- Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου, που εκδίδει ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής.

- Στη θέση 44 συμπληρώνεται ο κωδικός 1708 «εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής ΠΟΛ. 1167» και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
  - Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο τα οποία και εξάγει εκτός της Κοινότητας δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά αναγράφονται, πέραν των άλλων, και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα
  - Ο εγκατεστημένος στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας διατηρεί στο αρχείο του το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε.,
  - Για τον εγκατεστημένο στη χώρα μας αποστολέα/εξαγωγέα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993 σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής από ΦΠΑ με τη χρήση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής.
  - β) Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, δεν εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής ως εξαγωγέας σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν.2454/93 απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας, προκειμένου να πραγματοποιήσει την εξαγωγή.
- Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα ακόλουθα :
- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στο άλλο κράτος μέλος προσώπου.
  - Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
  - Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου που εκδίδει το ανωτέρω πρόσωπο προς τον εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, παραλήπτη.
  - Στη θέση 44 της Διασάφησης Εξαγωγής συμπληρώνεται ο κωδικός 1710 «εξαγωγέας εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος» και το ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
  - Το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων από την Ε.Ε. λαμβάνεται από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή.
  - Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή για την

παράδοση των αγαθών που στη συνέχεια εξάγονται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή/εξαγωγέα επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

- Ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται:

- Στην αναγραφή του ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας στο τιμολόγιο που εκδίδει προς την τρίτη χώρα, και

- Στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ και καθόσον αφορά στις εξαγωγές που πραγματοποιεί από τη χώρα μας έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές του και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου έχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ.

**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: «...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 ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. 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.).....

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

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

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.99 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 ΦΠΑ, 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 η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

Το άρθρο 131, της οδηγίας ορίζει ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Περαιτέρω, το άρθρο 138, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4 της οδηγίας, το οποίο έχει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του εν λόγω τίτλου ΙΧ, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών». Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσία, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

Τέλος, το άρθρο 273, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον

φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

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. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στο φόρο και των δηλώσεών 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). Πάντως 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). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση-Έκδοση 2015-Θέμα 28.1-σελ. 784-785).

Περαιτέρω το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο πωλητής έχει τηρήσει τις υποχρεώσεις του όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ενώ η συμβατική υποχρέωση της αποστολής ή μεταφοράς του αγαθού εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών είναι εκείνος που πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό. Όμως, στην περίπτωση που η επίμαχη παράδοση εντάσσεται στα πλαίσια απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών, η δε φορολογική αρχή δεν έχει τη βεβαιότητα ότι τα αγαθά πράγματι εγκατέλειψαν το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να εξεταστεί, τρίτον, κατά πόσον η εν λόγω διοικητική αρχή μπορεί, μεταγενεστέρως, να υποχρεώσει τον πωλητή να καταβάλει τον ΦΠΑ που οφείλεται για την παράδοση αυτή. 55.

Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μπορεί, να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή». (ΔΕΚ C -273/2011 σκέψεις 42-42, 46, 55).

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 ΚΦΔ 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, όπως, διαπιστώθηκε, από τις ελεγκτικές αρχές κατά τον 1<sup>ο</sup>, 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> μήνα του έτους 2022, η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο ιατρικών και ορθοπαιδικών ειδών και έδρα στη ..... πραγματοποίησε πωλήσεις (ιατρικών και ορθοπεδικών ειδών) συνολικού ύψους **16.799,06€**, προς τη γερμανική επιχείρηση με την επωνυμία .....» με ΑΦΜ/VIES ....., για τις οποίες εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια (INVOICES), χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α., ως αφορώντα ενδοκοινοτικές παραδόσεις:

Αρ. παραστατικού/ημερομηνία	Καθαρή αξία σε (€)
INV...../10.01.2022	3.784,49
INV.....28.01.2022	1.941,00
INV.....08.02.2022	2.809,24
INV...../11.02.2022	172,00
INV...../18.02.2022	1.487,90
INV...../28.02.2022	1.437,43
INV...../02.03.2022	1.485,67
INV...../17.03.2022	3.681,33
ΣΥΝΟΛΟ	16.799,06

Οι ανωτέρω ενδοκοινοτικές παραδόσεις βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και δηλώθηκαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων με αρ. ..../14.02.2022 μηνός Ιανουαρίου, .../28.03.2022 μηνός Φεβρουαρίου και ...../26.04.2022 μηνός Μαρτίου του έτους 2022.

Τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα αποδεικτικά στοιχεία αποστολής των ανωτέρω ειδών (ιατρικών, ορθοπεδικών) προς τη γερμανική επιχείρηση δεν κρίθηκαν επαρκή, από την φορολογική αρχή κατά τα οριζόμενα των διατάξεων του 28 του ν.2859/2000 και της Ε2019/2020, καθώς από τις εξηγήσεις που δόθηκαν στη διάρκεια του ελέγχου ενημερώθηκε η φορολογική αρχή ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν απευθείας από την Ελλάδα σε χώρες εκτός Ε.Ε. κατόπιν εντολής της γερμανικής επιχείρησης (τριγωνική συναλλαγή).



Συνεπώς δεν επρόκειτο για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αλλά για «οιονεί» εξαγωγές της προσφεύγουσας για λογαριασμό της γερμανικής επιχείρησης (πελάτη της).

Για τις συναλλαγές αυτές θα έπρεπε να είχε εκδοθεί διασάφηση εξαγωγής, στην οποία θα αναγραφόταν ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιεί εξαγωγή για λογαριασμό της γερμανικής επιχείρησης με τον ΑΦΜ - ΦΠΑ της και δεν θα απαιτούνταν η λήψη ελληνικού ΑΦΜ - ΦΠΑ από τη γερμανική επιχείρηση σύμφωνα με ΠΟΛ 1167/2013.

Ενώ στην περίπτωση που η γερμανική επιχείρηση, δεν είχε εκχωρήσει το δικαίωμα διάθεσης των αγαθών και είχε τηρήσει τις διατυπώσεις εξαγωγής ως «εξαγωγέας», σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν. 2454/93 απαιτούνταν η λήψη ΑΦΜ - ΦΠΑ στη χώρα μας προκειμένου να πραγματοποιήσει τις εξαγωγές σε χώρες εκτός κοινότητας, κατά τα οριζόμενα της ΠΟΛ 1167/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω οι υπό κρίση συναλλαγές, συνολικού ύψους 16.799,06€, κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέες πράξεις και επιβλήθηκε ΦΠΑ (24%), ύψους 4.031,77€, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 28 του ν.2859/2000 και της Ε2019/2020 αλλά ούτε και της ΠΟΛ 1167/2013.

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι τα υπό κρίση πωληθέντα είδη κατ' εντολή της γερμανικής επιχείρησης παραδόθηκαν στην εταιρία ταχυμεταφορών και κατά το χρόνο αυτό η τελευταία απέκτησε την εξουσία διάθεσης των προϊόντων, ούσα υπεύθυνη για τη μεταφορά στο κράτος μέλος προορισμού (Γερμανία) .Δηλώνει δε ότι αγνοούσε ότι η γερμανική επιχείρηση θα προέβαινε σε απευθείας εξαγωγή από την ελληνική επικράτεια.

**Επειδή**, ωστόσο από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (έγγραφα αποστολής στην αγγλική γλώσσα χωρίς μετάφραση) δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των πωληθέντων αγαθών από την προσφεύγουσα στην αγοράστρια αυτών γερμανική επιχείρηση, ήτοι η παράδοσή τους εντός κοινότητας, ώστε να θεωρηθούν οι συναλλαγές ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά το άρθρο 28 του Ν.2859/2000, αλλά ούτε προσκομίσθηκαν διασαφήσεις εξαγωγής, ώστε να αποδεικνύεται η εξαγωγή των προϊόντων κατά το άρθρο 24 του ν. 2859/2000.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι ενήργησε κατ' εντολή της γερμανικής επιχείρησης, ώστε να τίθεται ζήτημα ευθύνης, ή όχι της τελευταίας, ως προς την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ, ως κτώμενης την εξουσία διάθεσης των αγαθών από την ελληνική επικράτεια

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **06.03.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία ««.....» με **ΑΦΜ:** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

-Η με αριθμό .....**07.02.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.03.2022** του προϊσταμένου του .....

	Ποσά σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	4.105,53

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**

**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