



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.3.2024

Αριθμός απόφασης: 778

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **29.11.2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΕΠΕ, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /30.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2022-31.12.2022, και

β) της υπ' αριθμ. /30.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-31.12.2023

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29.11.2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΕΠΕ, 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' αριθμ. /30.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.1.2022-31.12.2022** του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χανίων προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους **21.364,97 €**.

Με την υπ' αριθμ. /30.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.1.2023-31.12.2023** του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χανίων προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους **38.662,90 €**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30.10.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χανίων σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ φορολογικών ετών 2021-2023 στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών την, βάσει της αρ. /10.7.2023 εντολής ελέγχου, κατόπιν υποβολής της αρ. /30.6.2023 δήλωσης ΦΠΑ 5^{ου} μήνα 2023, με την οποία αιτήθηκε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ύψους 270.000,00 €.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, στις χρήσεις 2022 και 2023 διενεργήθηκαν μεταξύ άλλων οι παρακάτω πωλήσεις στη προς την εταιρεία, με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.:

| Στοιχεία αγοραστή βάσει INVOICE | | | Αξία συναλλαγής | Περίοδος συναλλαγής | |
|---------------------------------|---------|---------------|-----------------|---------------------|-----------|
| Κράτος-Μέλος | Πρόθεμα | Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. | | | |
| | | | 88.155,90 | Απρίλιος 2022 | |
| | | | 38.095,00 | Αύγουστος 2022 | |
| | | | 38.095,00 | Οκτώβριος 2022 | |
| | | | 133.061,00 | Φεβρουάριος 2023 | |
| Σύνολο | | | 297.406,90 | ΦΠΑ 13% | 38.662,90 |

Ωστόσο, σύμφωνα με το σύστημα ελέγχου εγκυρότητας κοινοτικού Φ.Π.Α. VIES, η ως άνω εταιρεία, με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και διεύθυνση

....., είχε διακόψει τις δραστηριότητες στις 31/12/2021 και ο εν λόγω ΑΦΜ είναι μη έγκυρος. Στα εκδοθέντα τιμολόγια προς την, αναγράφεται ο ως άνω μη έγκυρος ΑΦΜ και η διεύθυνση η οποία αφορά διαφορετική Γαλλική εταιρεία με την επωνυμία και ΑΦΜ/ΦΠΑ

Στα σχετικά CMR και Δελτία αποστολής επαναλαμβάνεται το ίδιο λάθος, στα δε αποδεικτικά πληρωμής με τραπεζικά μέσα, ως εντολέας/πελάτης εμφανίζεται η επωνυμία ή η

Για τα ανωτέρω ποσά συναλλαγών υποβλήθηκαν αρχικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης για τους μήνες 2^ο/2022, με ημερομηνία υποβολής 24.5.2022, 8^ο/2022, με ημερομηνία υποβολής 23.9.2022, 10^ο/2022, με ημερομηνία υποβολής 11.11.2022, 2^ο/2023, με ημερομηνία υποβολής 21.2.2023, καταχωρίστηκαν οι εν λόγω συναλλαγές δηλώνοντας ως ΑΦΜ αγοραστή τον της εταιρείας

Κατόπιν ελέγχου που διενεργούταν από το τμήμα του Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων (αναφορικά με αίτημα της προσφεύγουσας για την χορήγηση απαλλακτικού σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1365/2015), και αφού το τμήμα διαπίστωσε τα παραπάνω σφάλματα και διαβίβασε εγγράφως την διαπίστωση του προς καταλογοισμό, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 30.8.2023 τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες μεταβάλλοντας το Α.Φ.Μ. του αγοραστή σε αυτόν της εταιρείας ΑΦΜ/ΦΠΑ Τα παραπάνω αιτιολογήθηκαν προφορικά από την προσφεύγουσα ως παραδρομή από την ελεγχόμενη, καθότι οι δύο εταιρείες συνεργάζονται.

Κατόπιν, στον υπό κρίση έλεγχο η προσφεύγουσα πρόβαλε τον ισχυρισμό ότι οι ανωτέρω εταιρείες ταυτίζονται, ωστόσο από τον υπό κρίση διενεργηθέντα έλεγχο δεν προέκυψαν στοιχεία που να αιτιολογούν την επικαλούμενη παραδρομή και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις επίμαχες πράξεις ως απαλλασσόμενες του φόρου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η με ΑΦΜ αποτελεί συνέχεια της με ΑΦΜ FR..... Εσφαλμένα ο αρχικός έλεγχος (από το τμήμα του Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων αναφορικά με αίτημα της προσφεύγουσας για την χορήγηση απαλλακτικού σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1365/2015), υπέλαβε ότι οι δύο εταιρείες συνεργάζονται. Πρόκειται για μία εταιρεία η οποία, προφανώς, προέβη σε αναδιάρθρωση. Προς τούτο προσκομίζει αντίγραφο αποσπάσματος εγγραφής της εταιρείας με αριθμό μητρώου, του Εμπορικού Δικαστηρίου της Η προγενέστερη επωνυμία της ήταν

Πρόκειται για αναδιάρθρωση της αγοράστριας εταιρείας με αποτέλεσμα προφανώς και η παλιά επωνυμία και ο παλιός ΑΦΜ να συνεχίζουν να υφίστανται για εύλογη μεταβατική περίοδο. Το γεγονός ότι εξακολουθούσε να ισχύει για εύλογη μεταβατική περίοδο προκύπτει από το γεγονός ότι κατά την υποβολή των αρχικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων το σύστημα έκανε αποδεκτό τον ΑΦΜ (της εταιρείας που είχε διακόψει) και δεν έβγαλε μήνυμα σφάλματος.

2. Τα αγαθά παραδόθηκαν από την προσφεύγουσα σε άλλο υποκείμενο σε φόρο, στην εταιρία, η οποία τα εξοφλούσε διατραπεζικά, ενώ η παράδοση προκύπτει από τα σχετικά CMR. Τα τιμολόγια για τις υπό κρίση συναλλαγές εκδόθηκαν στον μη έγκυρο

ΑΦΜ αντί του ορθού εκ παραδρομής, χωρίς πρόθεση, καθώς η προσφεύγουσα δεν είχε προσέξει ότι η αντισυμβαλλόμενη γαλλική εταιρεία της είχε ήδη γνωστοποιήσει με τα έγγραφα των παραγγελιών της τον ΑΦΜ Κατόπιν της διαπίστωσης του σφάλματος από τον έλεγχο που διενεργούταν από το τμήμα του Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων (αναφορικά με αίτημα της προσφεύγουσας για την χορήγηση απαλλακτικού σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1365/2015), την 30.8.2023 η γαλλική εταιρεία απέστειλε τα επικαιροποιημένα στοιχεία, με τον ΑΦΜ, την επωνυμία και ίδια διεύθυνση με την Προς διόρθωση του σφάλματος, την 30.8.2023 υποβλήθηκαν διορθωτικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

3. Αόριστη αναιτιολόγητη και ασαφής η έκθεση ελέγχου. Αόριστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά. Ο έλεγχος όφειλε να ελέγξει εάν στην υπό κρίση περίπτωση είχε λάβει χώρα συγχώνευση με απορρόφηση ή εξαγορά ή χρήση άλλου εταιρικού σχήματος. Η επικαλούμενη από τον έλεγχο αρ./2022 απόφαση της ΔΕΔ ουδεμία σχέση έχει με την κρινόμενη υπόθεση. Δεδομένου ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου δεν τίθεται ζήτημα απάτης ή εικονικότητας, εσφαλμένα δεν έγινε δεκτή η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις επίμαχες συναλλαγές.

4. Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και αναλογικότητας καθώς πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 παρ.2γ του ν.4714/2020, ΦΕΚ Α 148/31.7.2020 (άρθρο 1 Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910), με ισχύ από την 1.1.2020: «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 άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η Παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α` και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α` απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της

παραπάνω περίπτωσης α`, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παράδοσεις 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 παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α` της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το προοίμιο της υπ' αριθμ. 2018/1910 Οδηγίας (ΕΕ) του Συμβουλίου της 04.12.2018, η οποία ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το άρθρο 61 ν. 4714/2020: «(1) Το 1967, όταν το Συμβούλιο ενέκρινε το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας («ΦΠΑ») μέσω της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, ανελήφθη η δέσμευση για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο θα λειτουργούσε στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό ενός κράτους-μέλους. Δεδομένου ότι δεν είχαν ωριμάσει οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες για ένα τέτοιο σύστημα, όταν στο τέλος του 1992 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα μεταξύ των κρατών-μελών, εγκρίθηκε ένα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου προβλέπει ότι οι εν λόγω μεταβατικοί κανόνες πρέπει να αντικατασταθούν από οριστικό καθεστώς. (2) Σύμφωνα με την ανακοίνωσή της της 7ης Απριλίου 2016 σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση, με την οποία καθορίζονται τα στοιχεία ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) διασυνοριακό εμπόριο ανάμεσα στα κράτη μέλη, το οποίο θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού. (3) Στα συμπεράσματά του της 8ης Νοεμβρίου 2016 το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να επιφέρει συγκεκριμένες βελτιώσεις στους ενωσιακούς κανόνες περί ΦΠΑ όσον αφορά τις διασυνοριακές πράξεις σχετικά με τον ρόλο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών [...] και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών πράξεων. (4) Στα πλαίσια του αιτήματος του Συμβουλίου και του γεγονότος ότι θα χρειαζούν αρκετά χρόνια για την εφαρμογή του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο τα συγκεκριμένα μέτρα, που αποσκοπούν στην εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων ρυθμίσεων για τις

επιχειρήσεις, είναι κατάλληλα. (5) [...]. (7) Όσον αφορά τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με την απαλλαγή για την παράδοση αγαθών στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, προτείνεται η συμπερίληψη του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ ('VIES'), ο οποίος αποδίδεται από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, μαζί με την προϋπόθεση μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παράδοσης, να αποτελεί πλέον ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής και όχι τυπική απαίτηση. [...]. (8) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το Κεφάλαιο Γ' της υπ' αριθμ. Ε.2019/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε (εφαρμογή τελωνειακού καθεστώτος 42)»):

«Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ. α. Εισαγωγή. Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενοσιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ, είναι η 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. [...]. 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 τη 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 (λ.χ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου).

Παράδειγμα 1: Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη σε επιχείρηση, η οποία έχει γαλλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η γαλλική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον Έλληνα προμηθευτή, ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος. Συνεπώς πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή και ο Έλληνας μπορεί να εκδώσει το τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ.

Παράδειγμα 2: Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη, σε επιχείρηση η οποία έχει ιταλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και όχι γαλλικό. Εφόσον ο εν λόγω ΑΦΜ/ΦΠΑ γνωστοποιηθεί στον Έλληνα προμηθευτή και επιβεβαιωθεί μέσω του συστήματος VIES ως έγκυρος, τότε θεωρείται ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή. Αναφορικά με την υποχρέωση ορθής συμπλήρωσης και υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χρήζουν αναφοράς τα κάτωθι:

Υπογραμμίζεται ότι η απαλλαγή που αναφέρθηκε παραπάνω δεν θα παρέχεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις περί υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, (άρθρα 262-264 της Οδηγίας ΦΠΑ), εκτός αν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η προαναφερθείσα απαλλαγή μπορεί να ανακληθεί μόνο αναδρομικά, όταν - και εφόσον - οι φορολογικές αρχές αποδείξουν την μη υποβολή ή την μη ορθή συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Κροατία, σε επιχείρηση η οποία έχει κροατικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η κροατική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ. Στη συνέχεια όμως, μετά από έλεγχο των ελληνικών φορολογικών αρχών, διαπιστώνεται ότι ο Έλληνας προμηθευτής υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα, αλλά ξέχασε να σημειώσει τη συναλλαγή του με την κροατική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται πια η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση και οι ελληνικές αρχές θα καταλογίσουν στον Έλληνα προμηθευτή τον σχετικό ΦΠΑ, εκτός εάν αυτός μπορεί να αποδείξει αιτιολογημένα τον λόγο παράλειψης ορθής απεικόνισης της εν λόγω

συναλλαγής.

δ. Ειδικότερα θέματα. i. Εάν ο αγοραστής δεν γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του στον προμηθευτή του ή ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει γνωστοποιηθεί από αυτόν έχει χορηγηθεί από το κ-μ, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε τουλάχιστον μία από τις συνθήκες για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούται και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβαρύνει τον αγοραστή του με ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ο προμηθευτής χρέωσε ΦΠΑ στην παράδοση, επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν επηρεάζει τον χειρισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, από τον πελάτη στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, διότι σύμφωνα με το άρθρο 16 του Εκτ. Κανονισμού (ΕΕ) 282/11 «Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της Οδηγίας ΦΠΑ, το κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών». Σημειώνεται πως, όταν ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει ότι κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής λειτούργησε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και γνωστοποιήσει σε μεταγενέστερο στάδιο στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, ο οποίος έχει εκδοθεί σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, και δεν υπάρχει ένδειξη απάτης ή κατάχρησης, ο προμηθευτής οφείλει να διορθώσει το παραστατικό βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην οικεία εθνική νομοθεσία. [...].

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Γερμανία, σε γερμανική επιχείρηση η οποία έχει δύο ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Γερμανία: ένα με πρόθεμα (DE) και ένα γενικό, για τις υπόλοιπες δραστηριότητές της (TIN number, με 11 ψηφία). Η γερμανική επιχείρηση, εκ παραδρομής, γνωστοποιεί το TIN number αντί του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES. Ο Έλληνας προμηθευτής δεν μπορεί να διενεργήσει την επαλήθευση για τον ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES που κατέχει η γερμανική επιχείρηση και είτε θα ζητήσει τον άλλο ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα, είτε θα επιβαρύνει τον Γερμανό με ελληνικό ΦΠΑ.

iv. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αν ο προμηθευτής δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, «εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές».

Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι ενίοτε η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές έχουν λόγους να πιστεύουν ότι η παράλειψη εντάσσεται σε κάποιο σχήμα απάτης) υπό την προϋπόθεση ότι, μόλις αντιλαμβάνεται το σφάλμα που οδήγησε στην παράλειψη, ο προμηθευτής προχωρεί σε διόρθωση του σφάλματος αυτού. Ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, αναφέρουμε τις κάτωθι περιπτώσεις:

- ο προμηθευτής, λόγω τυχαίου σφάλματος, δεν συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά τη συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της επόμενης περιόδου

- ο προμηθευτής συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η

παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης

- λόγω αναδιάρθρωσής της, η εταιρεία που αποκτά τα αγαθά διαθέτει πλέον νέα επωνυμία και νέο ΑΦΜ/ΦΠΑ, αλλά η παλαιά επωνυμία και ο παλαιός ΑΦΜ/ΦΠΑ συνεχίζουν να υφίστανται για μικρή μεταβατική περίοδο. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο προμηθευτής συμπεριέλαβε εκ παραδρομής τις συναλλαγές με τον παλαιό αυτό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στο Βέλγιο, σε επιχείρηση η οποία έχει βέλγικο ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η βελγική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, ξέχασε να συμπεριλάβει τη συναλλαγή του με την βελγική επιχείρηση, και εσφαλμένα την συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλλε για τον Σεπτέμβριο στις 26-10-20. Στις 31-10-20 διαπίστωσε το σφάλμα του και προέβη αυθημερόν σε υποβολή των σχετικών τροποποιητικών πινάκων.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, μπορεί να θεωρηθεί ότι η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως καθώς ο προμηθευτής προχώρησε σε διόρθωση του πίνακα αμέσως μόλις αντελήφθη το σφάλμα του. Συνεπώς η ενδοκοινοτική απαλλαγή θα εξακολουθήσει να ισχύει.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Φινλανδία, αξίας 100.000 Ευρώ, σε επιχείρηση η οποία έχει φινλανδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η φινλανδική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, συμπλήρωσε εσφαλμένα ως αξία για την εν λόγω παράδοση 1.000 Ευρώ.

Από διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησαν οι ελληνικές φορολογικές αρχές, τρεις μήνες αργότερα, διαπίστωσαν το σφάλμα του Έλληνα προμηθευτή και του καταλόγισαν -ορθώς- τον σχετικό ΦΠΑ, καθώς έκριναν ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, η παράλειψη του προμηθευτή δεν αιτιολογείται δεόντως, καθώς ο προμηθευτής δεν προχώρησε σε διόρθωση του σφάλματός του εντός του τριμήνου που μεσολάβησε από την στιγμή της καταχώρισης της αξίας στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα έως και τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α του υπ' αριθμ./2011 Κανονισμού της ΕΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του υπ' αριθμ.1912 Κανονισμού της ΕΕ (ημερομηνία έναρξης εφαρμογής: 01.01.2020): «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 όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το Κεφάλαιο Δ΄ της ως άνω υπ’ αριθμ. Ε.2019/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «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 [...].

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, με τη 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, αποτελούν πλέον ουσιαστικές προϋποθέσεις: 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).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν πληρείται η πρώτη προϋπόθεση της ύπαρξης έγκυρου ΑΦΜ καθώς σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου σύμφωνα με το σύστημα ελέγχου εγκυρότητας κοινοτικού Φ.Π.Α. VIES, η αναγραφόμενη στα τιμολόγια των επίμαχων συναλλαγών εταιρεία, με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και διεύθυνση .
....., είχε διακόψει τις δραστηριότητες στις 31/12/2021 και ο εν λόγω ΑΦΜ είναι μη έγκυρος.

Περαιτέρω στους αρχικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης για τους μήνες 2^ο/2022, με ημερομηνία υποβολής 24.5.2022, 8^ο/2022, με ημερομηνία υποβολής 23.9.2022, 10^ο/2022, με ημερομηνία υποβολής 11.11.2022, 2^ο/2023, με ημερομηνία υποβολής 21.2.2023, καταχωρίστηκαν οι επίμαχες συναλλαγές δηλώνοντας ως ΑΦΜ αγοραστή τον μη έγκυρο της εταιρείας Ο καταχωρισμένος ΑΦΜ τροποποιήθηκε και καταχωρίστηκε ο ΑΦΜ με την υποβολή από την προσφεύγουσα διορθωτικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ωστόσο επισημαίνεται ότι αυτοί υποβλήθηκαν την 30.8.2023, κατόπιν ελέγχου που διενεργούταν από το τμήμα του Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων (αναφορικά με αίτημα της προσφεύγουσας για την χορήγηση απαλλακτικού σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1365/2015).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εκ παραδρομής ανέγραψε στα τιμολόγια των υπό κρίση συναλλαγών τον μη έγκυρο ΑΦΜ αντί του όρθρου της, καθώς οι εν λόγω

εταιρείες «προφανώς» (όπως αναφέρεται στην προσφυγή) προέβησαν σε αναδιάρθρωση. Ισχυρίζεται, δε, ότι η παλιά επωνυμία και ο παλιός ΑΦΜ «προφανώς» (όπως αναφέρεται στην προσφυγή) εξακολουθούσαν να υφίστανται για εύλογη μεταβατική περίοδο.

Ωστόσο, από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης δεν αποδεικνύεται ότι οι ανωτέρω εταιρείες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ συγχωνεύτηκαν, ούτε περαιτέρω ότι ο ΑΦΜ εξακολουθούσε να υφίσταται και κατά το διάστημα που έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, από την με αρ. πρωτ. ΔΙΕΣΕΛ ΣΤ 123603 ΕΞ 2024 ΕΜΠ/23.2.2024 απάντηση της Γαλλικής Φορολογικής Αρχής στο αρ. /2023 σχετικό αίτημα του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω εταιρείες έχουν συγχωνευτεί, ούτε επιβεβαιώνεται η μεταφορά, η εξόφληση και η καταχώριση στα βιβλία της με ΑΦΜ για το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, καθώς και τα διαλαμβανόμενα της υπό κρίση προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν έλεγξε πριν από την έκδοση των τιμολογίων των επίμαχων συναλλαγών ότι ο αναγραφόμενος σε αυτά ΑΦΜ ήταν έγκυρος, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εν προκειμένω δεν πληρούνταν οι ως άνω ουσιαστικές πλέον προϋποθέσεις κατά νόμον (άρθρο 28 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ) για την αναγνώριση της σχετικής απαλλαγής ούτε δεν προέκυψαν στοιχεία που να αιτιολογούν την επικαλούμενη παραδρομή ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις επίμαχες πράξεις ως απαλλασσόμενες του φόρου.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και αναλογικότητας καθώς πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι οι ανωτέρω προϋποθέσεις αποτελούν πλέον ουσιαστικές προϋποθέσεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29.11.2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /30.10.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων **1.1.2022-31.12.2022, 1.1.2023-31.12.2023**, του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

- Υπ' αριθμ. /30.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **1.1.2022-31.12.2022**

| | |
|-------------------------------------|-------------|
| Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου | 21.364,97 € |
| Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση | 21.364,97 € |

- Υπ' αριθμ./30.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2023-31.12.2023

| | |
|-------------------------------------|-------------|
| Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου | 38.662,90 € |
| Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση | 38.662,90 € |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.