ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 27 / 09 / 2021

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης **2731**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
   α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
   β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
   δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **28/04/2021** και με αριθ. πρωτ. **.....** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία **.....**, με ΑΦΜ/ΦΠΑ ....., που εδρεύει στο ..... της ....., μη εγκαταστημένης αλλά εγγεγραμμένης για σκοπούς ΦΠΑ μέσω διορισμού φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα, **με ΑΦΜ/ ΦΠΑ .....**, κατά της **τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης** του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ. **...../2020 δήλωση επιφύλαξης** επί της υπ' αριθμ. **...../2020** υποβληθείσας δήλωσης απόδοσης φόρου πολυτελείας περιόδου **01/10 – 31/10/2020**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **..... ενδικοφανούς προσφυγής** της αλλοδαπής εταιρείας **.....**, με **ΑΦΜ .....**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, την υπ' αριθ. **...../2020 δήλωση** απόδοσης φόρου πολυτελείας περιόδου **01/10/2020 – 31/10/2020**, με την οποία απέδωσε φόρο σε ποσοστό 10% ύψους **15.285,95€**, επί υποκείμενης αξίας ποσού **152.859,48€**, στην οποία διατύπωσε την υπ' αριθ. **...../2020 ρητή επιφύλαξη**, με την οποία ζητούσε την επιστροφή φόρου ποσού **2.930,90€** που αντιστοιχεί σε αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους **29.308,99€** και αφορά μέρος των συνολικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του **έτους 2012** μέχρι και την περίοδο **10/2020** τα οποία **δεν πωλήθηκαν στην Ελλάδα** αλλά μεταφέρθηκαν / επιστράφηκαν εκτός αυτής κατά την περίοδο **10/2020**, με αποτέλεσμα τελικώς να μην θεμελιώνεται νόμιμη υποχρέωση καταβολής φόρου πολυτελείας. Επί τις ανωτέρω επιφύλαξης, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, **δεν απάντησε**.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αλλοδαπή επιχείρηση ....., η οποία δεν είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, αλλά εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στην Ελλάδα ιδίων αγαθών που επιβαρύνονται με ειδικό φόρο πολυτελείας (άρθρου 17 ν. 3833/2010), προκειμένου αυτά να πωληθούν στην Ελλάδα (καταστήματα κοσμημάτων), στην περίπτωση δε που βρεθεί αγοραστής στην Ελλάδα, τα αγαθά αυτά πωλούνται τοπικά από το ελληνικό ΑΦΜ /ΦΠΑ της εταιρείας με έκδοση τιμολογίου που φέρει ελληνικό ΦΠΑ, προς το ελληνικό κατάστημα κοσμημάτων, το οποίο και εκδίδει φορολογικό στοιχείο πώλησης στον τελικό πελάτη, ενώ στην περίπτωση που δεν υπάρξει ενδιαφέρον για την αγορά των αγαθού και τελικά δεν πουληθεί στην Ελλάδα, μεταφέρεται σε κατάστημα κοσμημάτων στο εξωτερικό, με σκοπό την έκθεση και την πώλησή του εκεί. Στο πλαίσιο αυτό, η ..... προβαίνει, δυνάμει του Ελληνικού της ΑΦΜ/ΦΠΑ, είτε σε μεταφορά ιδίων αγαθών προς τον αλλοδαπό ΑΦΜ/ΦΠΑ, που διαθέτει στο κράτος - μέλος παράδοσης των αγαθών (π.χ. το Ιταλικό, εάν τα αγαθά μεταφέρονται σε κατάστημα στην Ιταλία), είτε σε εξαγωγή αγαθών προς το κατάστημα εκτός Ε.Ε. Εναλλακτικά, το αγαθό μπορεί να επιστραφεί στην Ελβετία, όπου τηρείται το κεντρικό απόθεμα του Ομίλου. Συνεπώς στις περιπτώσεις που τα εν λόγω αγαθά δεν πωλούνται τελικώς σε αγοραστή – καταναλωτή στην Ελλάδα, παρά έχουν παραμείνει για κάποιο διάστημα σε αυτή, υπό την κυριότητα του Ελληνικού ΑΦΜ/ ΦΠΑ, αμιγώς και αποκλειστικώς για σκοπούς έκθεσης / δειγματισμού, ήτοι χωρίς να έχει σημειωθεί η παραμικρή ιδιωτική χρήση, κάρπωση ή ωφέλειά τους, **αμφισβητείται από την προσφεύγουσα η επιβάρυνση αυτών των ειδών με το Ειδικό Φόρο Πολυτελείας.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω αρνητικής απάντησης **και την επιστροφή του φόρου πολυτελείας νομιμοτόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος**, προβάλλοντας ότι:

1) Δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 17§8 του Ν. 3833/2010, προβλέπεται ρητώς ότι, για τα εγχωρίως παραγόμενα αγαθά, ο φόρος πολυτελείας δεν επιβάλλεται, εφόσον αυτά εξάγονται ή αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης, η έλλειψη μιας ρητής αντίστοιχης ρυθμίσεως και στις παρόμοιες περιπτώσεις ενδοκοινοτικής αποκτήσεως ιδίων αγαθών, τα οποία δεν πωλούνται περαιτέρω τοπικά, αλλά εξάγονται ή παραδίδονται ενδοκοινοτικά, τυγχάνει πλημμελής, παράνομη και εσφαλμένη, ως αντιβαίνουσα προδήλως, εν απουσία ουσιώδους αντικειμενικού λόγου, **στις αρχές της αναλογικής ισότητας και της ίσης μεταχειρίσεως**,
2) Μια τέτοια διαφορετική αντιμετώπιση δεν συνάδει ούτε με τις **αρχές της χρηστής διοικήσεως και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου** ούτε με τη λογική και

λειτουργία ενός εμμέσου φόρου καταναλώσεως, όπως, μεταξύ άλλων, και ο ειδικός φόρος πολυτελείας. Για παράδειγμα, στη συναφή περίπτωση του ειδικού φόρου καταναλώσεως, ως εμμέσου φόρου καταναλώσεως, με βάση το ενωσιακό (σχετική Ευρωπαϊκή νομοθεσία & νομολογία) και εθνικό νομοθετικό πλαίσιο, που διέπει τον εν λόγω φόρο, υπάρχει θεσμοθετημένη διαδικασία επιστροφής / διαγραφής του φόρου, που καταβλήθηκε σε ένα κράτος - μέλος, σε περίπτωση, που το αγαθό, το οποίο υπόκειται στον φόρο, τίθεται προς κατανάλωση στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους,

3) Με γνώμονα την **αρχή της αναλογικής ισότητας και της ίσης μεταχείρισης**, η περίπτωση της Εταιρείας, όπου τα αγαθά πολυτελείας αποκτώνται «οιονεί» ενδοκοινοτικά από τον Ελληνικό ΑΦΜ / ΦΠΑ της Εταιρείας, με σκοπό τη φύλαξη και ενίοτε τον δειγματισμό (έκθεση) σε Ελληνικό κατάστημα κοσμημάτων και την επιστροφή τους αυτούσιων στο εξωτερικό, εφόσον δεν διατεθούν προς πώληση, **δεν θα έπρεπε να αντιμετωπίζεται διαφορετικά από την περίπτωση, που περιγράφει η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1192/1010 (παρ.3)** ήτοι ως δήθεν υπαγομένη στον ειδικό φόρο πολυτελείας, με μόνη αιτιολογική βάση ότι δεν διέπεται από το νομικό πλαίσιο της συμβάσεως παρακαταθήκης,

Προσκομίζει δε και επικαλείται:

- Το υπ' αριθμ. ΔΕΕΦ.....ΕΙ2019/11-02-2019 ερώτημα της εταιρείας προς τη Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (**Σχετ. 1**), και την υπ' αριθμ. ΔΔΕΦΒ..... ΕΞ2019/04-07-2019 απάντηση της Υπηρεσίας προς την εταιρεία (**Σχετ. 2**),
- Τη δήλωση του φόρου πολυτελείας (**Σχετ. 4**), τη δήλωση επιφύλαξης (**Σχετ. 5**), καθώς και σχετικούς πίνακες με ανάλυση των σχετικών οφειλόμενων ποσών ανά φορολογική περίοδο για τα έτη 2012 έως 2020 (**Σχετ. 3**),
- Πίνακα με την περιγραφή των παραστατικών που αποδεικνύουν τόσο την αξία όσο και τη φυσική μετακίνηση των αγαθών πολυτελείας που απεστάλησαν / επιστράφηκαν εκτός Ελλάδας κατά τη φορολογική περίοδο (**Σχετ. 6**), τα οποία προσκομίζονται (**Σχετ. 7 - 11**),

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 20** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται τα ακόλουθα: «**1)** Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση **με επιφύλαξη**, η οποία πρέπει να είναι **ειδική και αιτιολογημένη**. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. **2)** Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα. **3)** Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 20** του ν. 4174/2013, προκύπτει εμμέσως ότι δεν νοείται επιφύλαξη για μεγέθη (αξία / φόρος) μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα μεγέθη που περιλαμβάνονται στη δήλωση που υποβάλλεται ταυτόχρονα με την επιφύλαξη,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 17** του **ν. 3833/2010** (Α' 40), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 59§12 του ν. 4389/2016 (Α' 94) ορίζονται τα ακόλουθα:

«**1)** Επιβάλλεται φόρος πολυτελείας επί της φορολογητέας αξίας, όπως αυτή διαμορφώνεται από τα άρθρα 19 και 20 του ν. 2859/2000 (Α' 248) για τα **ενδοκοινοτικώς αποκτούμενα** και τα εισαγόμενα από τρίτες χώρες και επί της τιμής πώλησης προ ΦΠΑ για τα εγχωρίως παραγόμενα, στα παρακάτω είδη: ...
6) Για τα είδη της παραγράφου 1 που προέρχονται από τρίτες προς την Ευρωπαϊκή Ένωση χώρες, ο φόρος πολυτελείας βεβαιώνεται και εισπράττεται από τις τελωνειακές αρχές κατά τη θέση αυτών σε ανάλωση, ενώ τα προερχόμενα από άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τα εγχωρίως παραγόμενα, ο φόρος αποδίδεται στην αρμόδια ΔΟΥ της έδρας του επιτηδευματία.
7) Υπόχρεος για την απόδοση του φόρου για μεν τα εγχωρίως παραγόμενα είναι ο παραγωγός των προϊόντων, για δε τα προερχόμενα από τα λοιπά κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης το πρόσωπο που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση.
8) Ο φόρος πολυτελείας της παραγράφου 1 για τα **εγχωρίως** παραγόμενα ειδικά για τα πωλούμενα λιανικώς για τα οποία προηγούμενα δεν έχει επιβληθεί φόρος πολυτελείας λόγω παραγωγής τους από την ίδια επιχείρηση, επιβάλλεται επί της τιμής λιανικής πώλησης προ ΦΠΑ, μειωμένης κατά 30%. Ο φόρος αυτός **δεν επιβάλλεται** εάν τα αγαθά αυτά εξάγονται ή αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης. **Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης** κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση είναι ο χρόνος παραλαβής των ειδών από τον αποκτώντα, για δε τα εγχωρίως παραγόμενα, κατά την πώληση αυτών από τον παραγωγό. **Τα θέματα που αφορούν τη βεβαίωση, τον έλεγχο, την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου και την έκδοση καταλογιστικών πράξεων διέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος**. Οι διατάξεις του ν. 2523/1997 (Α' 179) εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία αυτή.
9) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται ο χρόνος, ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την απόδοση του φόρου αυτού στις ΔΟΥ.
10) Τα είδη της παρ. 4 που παραλαμβάνονται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή ετοίμων προϊόντων της ίδιας παραγράφου, απαλλάσσονται του φόρου πολυτελείας.
11) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού», ενώ κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου αυτού εκδόθηκε η υπ' αρ. **1087166/25-06-2010 Απόφαση** του Υφυπουργού Οικονομικών με την οποία καθορίστηκε ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία απόδοσης του ειδικού φόρου πολυτελείας στις ΔΟΥ, σύμφωνα με την οποία «**2)** Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για κάθε φορολογική περίοδο εντός της οποίας προκύπτει υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου πολυτελείας. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο εκάστοτε ημερολογιακός μήνας. **Η απόδοση του ειδικού φόρου πολυτελείας ενεργείται μέχρι την 26η του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου**. 3) Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τους υπόχρεους που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ στην αρμόδια αυτών Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος σε δύο (2) αντίτυπα από τα οποία το ένα παραδίδεται στον υπόχρεο μετά την καταβολή του ειδικού φόρου πολυτελείας. ...».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1119/2010**, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή του άρθρου 17 ν. 3833/2010, με αφορμή την υποβολή ερωτημάτων από μεταποιητικές και εμπορικές επιχειρήσεις αργυροχρυσοχοΐας, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων:
«Οι ακατέργαστες πολύτιμες ή ημιπολύτιμες πέτρες που εμπίπτουν στα είδη που ορίζονται από τις διατάξεις ... του άρθρου 17 του ν. 3833/2010, εφόσον παραλαμβάνονται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων της ίδιας αυτής παραγράφου, απαλλάσσονται του φόρου πολυτελείας. Το ίδιο ισχύει και επί της παραλαβής πολύτιμων ή ημιπολύτιμων λίθων που έχουν υποστεί μερική κατεργασία ή προκειμένου για πολύτιμους λίθους πλήρως επεξεργασμένων που επίσης παραλαμβάνονται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων.
Οι πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, από μεταποιητική επιχείρηση των παραχθέντων από αυτή εγχωρίως προϊόντων που εμπίπτουν στην έννοια των ειδών της παραγράφου 4, σε άλλες μεταποιητικές επιχειρήσεις ή εργαστήρια για την περαιτέρω από αυτές συμπληρωματική κατασκευή ή επεξεργασία των ειδών αυτών, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 17 του Ν. 3833/2010, εξακολουθούν να έχουν την έννοια των πρώτων υλών που παραλαμβάνονται για την παραγωγή των τελικών ετοίμων προϊόντων της τελευταίας μεταποιητικής επιχείρησης. Από το λόγο αυτό οι ενδιάμεσες αυτές παραδόσεις (πωλήσεις) μέχρι την τελευταία μεταποιητική επιχείρηση, απαλλάσσονται του φόρου

πολυτελείας. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ειδικός φόρος πολυτελείας, επιβάλλεται στα τελικά προϊόντα της μεταποιητικής αυτής επιχείρησης, κατά το χρόνο της πώλησης αυτών από τον παραγωγό τους.
Τα εγχωρίως όμως παραγόμενα από μεταποιητική επιχείρηση είδη της παραγράφου 4 του προαναφερόμενου άρθρου του νόμου, τα οποία πωλούνται σε αγοραστή χωρίς παραγωγική δραστηριότητα (ιδιώτης ή εμπορική επιχείρηση), αυτά αποτελούν τελικά προϊόντα της μεταποιητικής επιχείρησης και είναι υποκείμενα του ειδικού φόρου πολυτελείας.
Τέλος, προκειμένου περί εισαγωγής πολύτιμων λίθων που εμπίπτουν στις προαναφερόμενες διατάξεις του νόμου, που παραλαμβάνονται στο εσωτερικό της χώρας ως έτοιμα προϊόντα **που πρόκειται περαιτέρω να εξαχθούν ή να ακολουθήσει ενδοκοινοτική παράδοσή τους, επιβάλλεται ο ειδικός φόρος πολυτελείας με βάση την αξία του κόστους αυτών κατά την ημερομηνία παραλαβής τους, εφόσον από τις διατάξεις του νόμου δεν διακρίνεται αν τα είδη αυτά, που παραλαμβάνονται ως έτοιμα προϊόντα, στη συνέχεια πρόκειται να πωληθούν στο εσωτερικό της χώρας ή αποτελούν περαιτέρω αντικείμενο εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης**».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1192/2010**, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις για την εφαρμογή του άρθρου 17 ν. 3833/2010, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων:
«... Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση είναι ο χρόνος παραλαβής των ειδών από τον αποκτώντα, για δε τα εγχωρίως παραγόμενα, κατά την πώληση αυτών από τον παραγωγό. Συνεπώς, προκειμένου για τα ενδοκοινοτικώς αποκτούμενα είδη που υπάγονται στον ειδικό φόρο πολυτελείας, η απόδοση του φόρου ενεργείται με βάση την αξία του κόστους κατά την ημερομηνία παραλαβής τους, σύμφωνα με τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από τις κοινοτικές επιχειρήσεις (ΥΠ. ΟΙΚ ΠΟΛ. 1107/25-6-2010).
Στην περίπτωση επιχείρησης που αποτελεί υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας και αποκλειστικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα εμπορευμάτων της μητρικής εταιρίας, τα οποία στο σύνολό τους παραλαμβάνονται ενδοκοινοτικώς μετά την έκδοση των σχετικών τιμολογίων της μητρικής εταιρίας προς το υποκατάστημά της στην Ελλάδα, η απόδοση του ειδικού φόρου ενεργείται με βάση την αξία του κόστους κατά την ημερομηνία παραλαβής τους, με βάση τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από τη μητρική εταιρία προς το υποκατάστημά της.
Εξάλλου, προκύπτουν περιπτώσεις παραλαβής ειδών με τη σύσταση **παρακαταθήκης**,...
Για την αντιμετώπιση των θεμάτων που προκύπτουν σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 3833/2010 στις περιπτώσεις παραλαβής ειδών με σύσταση "παρακαταθήκης", διευκρινίζονται τα ακόλουθα:
Η έννοια της παρακαταθήκης δεν ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, αλλά αντιμετωπίζεται ως συνώνυμη της φύλαξης. Η παρακαταθήκη ως έννοια ορίζεται από τον Α.Κ. και συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 822 αυτού είναι σύμβαση με την οποία ο ένας από τους αντισυμβαλλόμενους (θεματοφύλακας) παραλαμβάνει από τον άλλο (παρακαταθέτη) προς φύλαξη κινητό πράγμα, με την υποχρέωση απόδοσής του όταν αυτό ζητηθεί. Επομένως, εφόσον διακινούνται αγαθά με τη σύσταση «παρακαταθήκης», νοείται η αποστολή τους για φύλαξη και η επιστροφή τους «αυτούσιων» στον παρακαταθέτη -αποστολέα τους, όταν αυτό ζητηθεί από αυτόν και όχι η αποστολή με σκοπό την πώληση στο χρόνο που θα επιλέξει, ανάλογα με τις ανάγκες του, ο θεματοφύλακας. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Κ. (άρθρα 513 και επόμενα) δεν είναι νοητή η μεταβίβαση της κυριότητας κινητού πράγματος με την πώληση αυτού, πριν αποκτηθεί αυτή. Ενόψει των ανωτέρω, εφόσον υφίσταται αποστολή εμπορευμάτων αλλοδαπής εταιρίας που παραλαμβάνονται από ημεδαπή εταιρία για «**παρακαταθήκη**» **χωρίς να πληρούται ο εννοιολογικός προσδιορισμός της έννομης αυτής σχέσης κατά τα ανωτέρω** (παρ. 3 του παρόντος), **πρόκειται ουσιαστικά για αποστολή εμπορευμάτων με σκοπό την πώληση**. Κατά συνέπεια ο χρόνος γένεσης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος παράδοσης των εν λόγω εμπορευμάτων από την αλλοδαπή εταιρία στην ημεδαπή, δεδομένου ότι, με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν η τιμολόγησή τους πρέπει να προηγείται της παράδοσής τους με σκοπό την πώληση στους πελάτες της ημεδαπής εταιρίας».

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2019/11-02-2019** έγγραφό της προς τη Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ (**Σχετ. 1**), ζήτησε πληροφορίες σχετικά με την υποχρέωση απόδοσης φόρου πολυτελείας στην περίπτωση που τα ενδοκοινοτικώς αποκτηθέντα αγαθά, δεν πωληθούν στην Ελλάδα και μεταφέρονται στο εξωτερικό για να πουληθούν εκεί, και ειδικότερα έθεσε τα ακόλουθα ερωτήματα:

- ✓ Εάν μια αλλοδαπή εταιρεία, η οποία έχει λάβει Ελληνικό ΑΦΜ / ΦΠΑ μόνο για σκοπούς συμμορφώσεως με τους κανόνες ΦΠΑ στην Ελλάδα, υποχρεούται σε υποβολή δηλώσεως ειδικού φόρου πολυτελείας και καταβολή του οφειλόμενου ποσού φόρου προς το Ελληνικό Δημόσιο και, εφόσον υφίσταται τέτοια υποχρέωση, σε ποια φορολογητέα αξία.
- ✓ Σε περίπτωση, που τα αγαθά αποστέλλονται με σκοπό τον δειγματισμό (έκθεσή τους) και την πιθανή περαιτέρω τοπική πώληση, εάν οφείλεται φόρος κατά τον χρόνο της ενδοκοινοτικής τους απόκτησης από τον Ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ της Εταιρείας (ο οποίος έχει αποκτηθεί μόνο για σκοπούς ΦΠΑ), ανεξάρτητα από το αν τα εμπορεύματα θα πωληθούν τελικά από την τελευταία σε Ελληνικό κατάστημα κοσμημάτων ή όχι.
- ✓ Σε περίπτωση, που οφείλεται φόρος πολυτελείας κατά τη στιγμή της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όταν τα αγαθά πολυτελείας δεν πωλούνται τελικά στην Ελλάδα, αλλά μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή εξάγονται σε τρίτη χώρα, εάν η **πίστωση** του φόρου πολυτελείας, που αναλογεί στα αγαθά (είδη πολυτελείας), τα οποία εξέρχονται από την Ελλάδα, **είναι επιτρεπτή**, με την έννοια πως ο φόρος, που αναλογεί σε αυτά τα αγαθά και έχει αποδοθεί, θα αφαιρεθεί από τη φορολογική υποχρέωση της Εταιρείας κατά τον μήνα, που αυτά εγκαταλείπουν το Ελληνικό έδαφος.
- ✓ Ποια είναι η διαδικασία, που θα πρέπει να ακολουθήσει μία εταιρεία εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ, προκειμένου να εγγραφεί για σκοπούς αποδόσεως φόρου πολυτέλειας, με ποιόν τρόπο θα υποβάλλονται οι δηλώσεις και σε ποια φορολογική αρχή, καθώς και εάν μπορεί να πραγματοποιηθεί η πληρωμή του οφειλόμενου φόρου απ' ευθείας από το εξωτερικό.

Σε απάντηση του αυτού, η Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απέστειλε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. **ΔΔΕΦ .....ΕΞ2019/04-07-2019** έγγραφο (**Σχετ. 2**), στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

- ✓ Υφίσταται για την Εταιρεία υποχρέωση αποδόσεως φόρου πολυτελείας, ο οποίος επιβάλλεται για τα αγαθά, για τα οποία διενεργείται ενδοκοινοτική απόκτηση, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου για σκοπούς Φ.Π.Α..
- ✓ Υπόχρεος για την απόδοση του φόρου πολυτελείας είναι το πρόσωπο, που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση, ενώ ο χρόνος γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης κατά τη στιγμή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως είναι ο χρόνος παραλαβής των αγαθών από τον αποκτώντα.
- ✓ Η φορολογητέα αξία, επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος πολυτελείας για τα ενδοκοινοτικώς αποκτούμενα είδη πολυτελείας, είναι αυτή, που διαμορφώνεται με βάση τα άρθρο 19 και 20 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).
- ✓ Αναφορικά με τα είδη πολυτελείας, που παραλαμβάνονται στην Ελλάδα *(είτε ως πρώτη ύλη είτε ως έτοιμα / τελικά προϊόντα)*, στην περίπτωση, που μεταγενέστερα εξάγονται σε τρίτη χώρα ή παραδίδονται ενδοκοινοτικά σε χώρα ΕΕ, **δεν παρέχεται εκ του νόμου δυνατότητα επιστροφής του φόρου πολυτελείας, που αποδόθηκε κατά τη στιγμή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αυτών**.
- ✓ Αρμόδια φορολογική αρχή για την απόδοση του φόρου πολυτελείας από την Εταιρεία είναι η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς, η οποία είναι επίσης αρμόδια για την Εταιρεία για σκοπούς αποδόσεως Φ.Π.Α. λόγω του διορισθέντος φορολογικού της αντιπροσώπου.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 17** του **ν. 3833/2010** όπως ισχύει, της ερμηνείας αυτών από τη Διοίκηση σύμφωνα με τις **ΠΟΛ. 1192/2010**, της **ΠΟΛ. 1119/2010** καθώς και του **ΔΔΕΦ .....ΕΞ2019/04-07-2019** εγγράφου της Δ/νσης έμμεσης φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε προκύπτει ότι ο φόρος πολυτελείας οφείλεται κατά τον χρόνο της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών, ενώ στην περίπτωση που τα ενδοκοινοτικώς αποκτηθέντα αγαθά, δεν πωληθούν στην Ελλάδα και μεταφέρονται στο εξωτερικό για να πουληθούν εκεί, δεν παρέχεται εκ του νόμου δυνατότητα επιστροφής του φόρου πολυτελείας, που αποδόθηκε κατά τη στιγμή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αυτών.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **28/04/2021** και με αρ. . πρωτ. **.....** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας **.....**, με ΑΦΜ/ΦΠΑ **.....**, που εδρεύει στο **.....** της **.....**, μη εγκαταστημένης αλλά εγγεγραμμένης για σκοπούς ΦΠΑ μέσω διορισμού φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα, με **ΑΦΜ / ΦΠΑ .....**, και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ. **...../2020 δήλωση επιφύλαξης** επί της υπ' αριθμ. **...../2020** υποβληθείσας δήλωσης απόδοσης **φόρου πολυτελείας** περιόδου **01/10/2020 – 31/10/2020**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.