



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28.11.2022

Αριθμός απόφασης: 3793

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **5.7.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με αριθμό ΦΠΑ με έδρα της ατομικής επιχείρησής του με την επωνυμία στην κατά της με αρ.-2021/21.4.2022 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της από 27.12.2021 αιτήσεώς του, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αρ.-2021/21.4.2022 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

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

Επί της από **5.7.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με αριθμό ΦΠΑ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ.-2021/21.4.2022 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ/νσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 27.12.2021 αίτηση του προσφεύγοντος περί επιστροφής ΦΠΑ ύψους 20.070,96 € το οποίο αφορά δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας για κοσμήματα (ρολόγια) στο έτος 2021 συνολικής αξίας ύψους 103.700,00 €, ήτοι καθαρής αξίας ύψους 83.629,04 € πλέον ΦΠΑ ύψους 20.070,96 €.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, με κωδικό δραστηριότητας (NACE) 4648 «Χονδρικό εμπόριο ρολογιών και κοσμημάτων», υπέβαλε την εν λόγω αίτηση συνοδευόμενη από τη σχετική αναλυτική κατάσταση στην οποία περιλαμβάνονται οχτώ (8) παραστατικά, δύο ελληνικών εταιρειών, με δραστηριότητα «Λιανικό Εμπόριο Ρολογιών και Κοσμημάτων», με έδρα την Σύμφωνα με το από 18.3.2022 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του προσφεύγοντος, αναφορικά με τη φύση των υπό κρίση συναλλαγών, οι ελληνικές επιχειρήσεις από τις οποίες αγόρασε τα ρολόγια δεν επιθυμούσαν να κάνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές λόγω σχετικών κανονισμών που έχουν από τον προμηθευτή τους (.....).

Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε για τους κάτωθι λόγους:

Τα παραστατικά που υποβλήθηκαν στη Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας δεν είναι τιμολόγια, αλλά αρχεία αποδείξεων εσόδου από ταμειακή μηχανή από το υποσύστημα ελέγχου αποδείξεων ταμειακών της ΑΑΔΕ και δεν περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, όπως τον ΑΦΜ/ΦΠΑ και την επωνυμία του πελάτη, προκειμένου να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε δαπάνες της αιτούσας και όχι άλλων επιχειρήσεων.

Στην περίπτωση που τα εν λόγω αγαθά παραδόθηκαν στην Ολλανδία (γεγονός που δεν διευκρινίστηκε από τον προσφεύγοντα στην υποβληθείσα αίτηση), υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 4 περ. γ' του ν.2859/00.

Στην περίπτωση που τα αγαθά που αγόρασε ο προσφεύγων στο εσωτερικό της χώρας, παραδόθηκαν επίσης στο εσωτερικό της χώρας είτε δι' ανταλλάγματος είτε άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), δεδομένου ότι δεν εμπίπτουν στα δώρα μικρής αξίας μέχρι 10 Ευρώ, συνιστούν για προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1 και 7 παραγρ. 2β' του ν.2859/00, παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Ο προσφεύγων ακόμα και στην περίπτωση αυτή δεν πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται για την επιστροφή του φόρου με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. β' και γ' του ν.2859/00, καθώς δεν θα είχε χρησιμοποιήσει τα αγαθά που αγόρασε στην Ελλάδα για φορολογητέες πράξεις των οποίων ο τόπος φορολογίας είναι το εξωτερικό (Ολλανδία), αλλά για πράξεις οι οποίες φορολογούνται στην Ελλάδα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την έντοκη επιστροφή του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ, επικαλούμενος:

1. Αντίθεση της αιτιολογίας της απόφασης στην αρχή της ουδετερότητας και νομιμότητας του ΦΠΑ. Από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι τα αγαθά αγοράστηκαν από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ολλανδία και συνεπώς το γεγονός ότι δεν είχαν εκδοθεί τιμολόγια με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν αρκεί να στερήσει τον αποκτώντα τα

αγαθά από το δικαίωμα να ζητήσει και να λάβει τον φόρο που κατέβαλε, αφού η καταβολή αποδεικνύεται από τα παραστατικά αγοράς και από τις σχετικές βεβαιώσεις των πωλητών που προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν τίθεται ζήτημα περίπτωσης παράδοσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Δεν προκύπτει ότι πρόκειται για τέτοια περίπτωση.

2. Αντίθεση στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. για την ευρεία ερμηνεία του όρου τιμολόγιο στο πλαίσιο εφαρμογής των κανόνων επιστροφής ΦΠΑ, επικαλούμενος προς τούτο την απόφαση του ΔΕΕ C-664/16. Οι προσκομισθείσες αποδείξεις και βεβαιώσεις των προμηθευτών αρκούν για τη διενέργεια επιστροφής του ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 2859/2000: «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. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 'Απαλλαγές στην Παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος':

«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 παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ` της 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 άρθρο 34 του ν.2859/2000 'Επιστροφή του φόρου':

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο 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».

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."

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε Παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ`, 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε`, στ` και η ` της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ`, 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η Επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο Ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α`, β` και γ` της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η Επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασης τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

7. Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1003/2010 'Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000)', όπως ισχύει:

«ΟΡΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

1.Ο αιτών πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του,

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο κράτος μέλος επιστροφής και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας ως συνδεόμενες με την εισαγωγή ή την εξαγωγή αγαθών ή τις διεθνείς μεταφορές,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ορίζεται ο λήπτης αυτών ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις εσωτερικές διατάξεις στο κράτος μέλος επιστροφής.

γ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β).

2. Δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του,

αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας με τα οποία επιβαρύνονται,

αα) παραδόσεις αγαθών που υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στις απαλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή ως εξαγωγές (παραδόσεις αγαθών εκτός κοινότητας),

ββ) αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος επιστροφής,

γγ) γενικά δαπάνες που προορίζονται για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του αιτούντος.

γ) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον αιτούντα για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του. Σε περίπτωση που ο αιτών χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος εγκατάστασής του, ο προς επιστροφή φόρος που αφορά τις εισροές αυτές, προσδιορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό με βάση την αναλογία έκπτωσης.»

Επειδή σύμφωνα 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':

«...Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

... β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

..... δ. Ειδικότερα θέματα

ι. 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. Καν. 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 τον 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. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, με κωδικό δραστηριότητας (NACE) 4648 «Χονδρικό εμπόριο ρολογιών και κοσμημάτων», υπέβαλε την υπό κρίση αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για αγορές εντός του εσωτερικού της χώρας, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν παραστατικά με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης, καθώς οι ελληνικές επιχειρήσεις από τις οποίες αγόρασε τα αγαθά δεν επιθυμούσαν να κάνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές λόγω περιορισμών που έχουν από τον προμηθευτή τους (.....).

Αναφορικά με τον τόπο παράδοσης των εν λόγω αγαθών (στην Ολλανδία ή στο εσωτερικό της χώρας) τεκμαίρεται ότι ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αγαθά παραδόθηκαν στην Ολλανδία δεδομένου ότι στην υπό κρίση προσφυγή αναφέρεται ότι δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία της υπόθεσης ότι πρόκειται για περίπτωση παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας (ήτοι στην Ελλάδα). Σε κάθε περίπτωση την υπό κρίση προσφυγή δεν παρέχεται κανένα στοιχείο σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών στην Ολλανδία.

Στα προσκομισθέντα με την υπό κρίση προσφυγή αντίγραφα αποδείξεων πώλησης κοσμημάτων/ρολογιών από τις επιχειρήσεις και '.....' συνολικού ύψους 103.700,00 € δεν αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ και η επωνυμία του πελάτη, ενώ στα προσκομισθέντα αντίγραφα σχετικών βεβαιώσεων των ως άνω επιχειρήσεων αναφέρεται μεν το όνομα του προσφεύγοντος ως πελάτη των εν λόγω συναλλαγών, ωστόσο δεν αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του πελάτη, ώστε να διαπιστωθεί εάν κατά το χρόνο διενέργειας των εν λόγω συναλλαγών ο προσφεύγων είχε γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ /ΦΠΑ στους Έλληνες προμηθευτές των αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5 ήτοι όταν μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, 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 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, και

εφόσον 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. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω στοιχεία της υπό κρίση περίπτωσης, δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ και ειδικότερα δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκε παράδοση αγαθών με μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών αυτών στο άλλο κράτος μέλος, σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργούσε με αυτή την ιδιότητα, δεν προκύπτει ότι γνωστοποιήθηκε ο ΑΦΜ του προσφεύγοντος στον προμηθευτή, ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών στην Ολλανδία.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που δεν έχει γνωστοποιηθεί ο ΑΦΜ του αγοραστή στον προμηθευτή, υπάρχει η δυνατότητα διόρθωσης των παραστατικών ώστε ο αγοραστής να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ και συνεπώς να διασφαλίζεται η ανάκτηση του ΦΠΑ και η αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Ειδικότερα, σύμφωνα με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ εφόσον ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει ότι, κατά τον 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. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει η γνωστοποίηση του ΑΦΜ του αγοραστή ούτε η διόρθωση των παραστατικών σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή περαιτέρω, δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου του άρθρου 34 του ν.2859/2000, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών στην Ολλανδία και συνεπώς δεν προκύπτει ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί παράδοση αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, ούτε αποδεικνύεται ότι τα αγαθά που του παραδόθηκαν έχουν χρησιμοποιηθεί για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής. Σε κάθε περίπτωση, δεν παρέχεται επιστροφή φόρου για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. λόγω ευρείας ερμηνείας του όρου τιμολόγιο στο πλαίσιο εφαρμογής των κανόνων επιστροφής ΦΠΑ, επικαλούμενος την απόφαση του ΔΕΕ C-664/16.

Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση «...η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Επομένως, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να μην επιτρέψει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 εφόσον διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού ... Ωστόσο, απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της εκπτώσεως αυτής. ...»

Ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση, ούτε προσκομίστηκαν τιμολόγια εκδοθέντα σύμφωνα με το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, ούτε περαιτέρω ο προσφεύγων, ο οποίος σύμφωνα με το ως

άνω σκεπτικό φέρει το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της απαλλαγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **5.7.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με αριθμό ΦΠΑ, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/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.