



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 22/11/2019

Αριθμός απόφασης: **3153**

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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' αριθμ. 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 10/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στο της, κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/04/2017- 31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/04/2017- 31/12/2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/04/2017- 31/12/2017, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης για επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 60.884,93 €. Συγκεκριμένα, το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε καθόσον η 09/03/2017, ημερομηνία κατά την οποία δημιουργήθηκε η αξίωση για επιστροφή Φ.Π.Α., αφού τότε η προσφεύγουσα απέκτησε πραγματικά τα αγαθά, είναι προγενέστερη της έναρξης εργασιών της με ελληνικό Α.Φ.Μ., γεγονός το οποίο αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. και των άρθρων 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112/EK αναφορικά με τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις έκπτωσης ΦΠΑ.
- Εσφαλμένη ερμηνεία της υπ' αριθ./2018 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία δεν μπορεί να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται κατά παράβαση του νόμου και της οδηγίας.
- Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: ...

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Υπόχρεοι στο φόρο

1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

...

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε', στ' και η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/22-5-2013 «Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ορίζονται τα ακόλουθα: «Καθορίζεται διαδικασία χορήγησης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / έναρξης εργασιών και η διαδικασία υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολής του φόρου, για υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που δεν διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα και αιτούνται τη χορήγησή του, για την καταβολή του φόρου που οφείλεται για πράξεις που φορολογούνται στο εσωτερικό της Χώρας, χωρίς να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα. Η διαδικασία αυτή θα εφαρμόζεται μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας χορήγησης ΑΦΜ με ηλεκτρονικό τρόπο.

Άρθρο 1 Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ.

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1.β' του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) υποχρεούνται, να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα. Στις περιπτώσεις που οι ως άνω υποκείμενοι δεν ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η οποία αποτελεί, για τις ανάγκες εφαρμογής της και μόνο, δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./έναρξης εργασιών. Η εν λόγω δήλωση, η οποία ανακτάται από την ηλεκτρονική διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών:

«http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Polites/documents_e_entipa_

2/declofactivity.doc», υποβάλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, η οποία ορίζεται αρμόδια για τις ανάγκες της παρούσας καθώς και για τον έλεγχο και την επιβολή του φόρου, στην ηλεκτρονική διεύθυνση: «doyaathinon@1836.syzefxis.gov.gr».

2. Η αρμόδια ΔΟΥ, μετά την επαλήθευση των στοιχείων της δήλωσης με τα δεδομένα του VIES, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ./2010, καταχωρεί στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS τη δήλωση έναρξης και χορηγεί Α.Φ.Μ., τον οποίο γνωστοποιεί στον ενδιαφερόμενο με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, ενημερώνοντας τη 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α.- Τμήμα Α' καθώς και τη Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα Β'. 3. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δε χορηγεί Α.Φ.Μ. και ενημερώνει σχετικά με συνοπτικό μήνυμα τον ενδιαφερόμενο, στις περιπτώσεις που:

α) δεν έχουν συμπληρωθεί όλα τα στοιχεία της υποβαλλόμενης δήλωσης του Παραρτήματος Ι, ή
β) δεν επαληθεύονται τα στοιχεία της δήλωσης μέσω του συστήματος VIES, ή
γ) ο υποκείμενος στο φόρο διαθέτει ήδη Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

4. Οι ανωτέρω δηλώσεις καθώς και η σχετική αλληλογραφία αρχειοθετούνται σε ξεχωριστό αρχείο στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1153 (ΦΕΚ Β 3511/1.11.2016), ορίζονται τα ακόλουθα: Τροποποιείται και συμπληρώνεται η ΠΟΛ 1113/22-5-2013 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 1252 Β/23-5-2013) «Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης» ως κατωτέρω:

Άρθρο 1

Στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 1 της ανωτέρω απόφασης προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Οι εν λόγω υποκείμενοι υποβάλλουν την ανωτέρω δήλωση πριν τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1155/1.8.2018 «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη δυνατότητα άσκησης», ορίζονται τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών από υποκείμενο στον φόρο αυτό πρόσωπο, το οποίο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης στην Ελλάδα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις εκροές του τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε πράξεις φορολογητέες εντός ή εκτός του εσωτερικού της χώρας ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (αντίστοιχα άρθρα 168 και 169 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει, μεταξύ άλλων, βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν (αντίστοιχο άρθρο 178 της Οδηγίας ΦΠΑ).

3. Όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), όπως ισχύουν, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης πριν την πραγματοποίηση της πρώτης

συναλλαγής στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Σε περίπτωση, ωστόσο, που η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εκπρόθεσμα, δηλαδή η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται με αναδρομική ισχύ σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις καταλαμβάνουν τόσο τους εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους, όσο και τους μη εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους που ασκούν φορολογητέα στο εσωτερικό της χώρας μας οικονομική δραστηριότητα.

4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46).

Επίσης, όσον αφορά τη διόρθωση τιμολογίων, το ΔΕΕ έκρινε ότι η διόρθωση τιμολογίου παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο (C-518/14, σκέψη 43).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο, ακόμη κι αν οι εισροές πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στον βαθμό βέβαια που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η εκπρόθεσμα δηλωθείσα ημερομηνία έναρξης εργασιών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

6. Προς τον σκοπό αυτό, παρέχονται κατά περίπτωση οι ακόλουθες οδηγίες:

I. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που έως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης αυτής δεν είχε δηλώσει ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο φορολογικό μητρώο, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιήθηκαν από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης ασκείται βάσει

των νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει ο υπόψη υπόχρεος σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 32 ΚΦΠΑ, ν. 4308/2014) για τις εισροές της οικονομικής του δραστηριότητας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

II. Στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την απόφαση Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1113/22.5.2013, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΓΤΔΕ ΠΟΛ.1153/11.10.2016 και ισχύει, για την εκπλήρωση των φορολογικών, ως προς τον ΦΠΑ, υποχρεώσεων του στην Ελλάδα, αναφορικά με τα παραστατικά πωλήσεων που ο εν λόγω υποκείμενος έχει ήδη λάβει για αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποιήσει από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα δεν αποτελεί εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας μας. Συνεπώς, δεν επηρεάζεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς μη εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο στον φόρο αποκτώντα ή λήπτη (π.χ. εφαρμόζεται το άρθρο 14.2.α` περί φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο του λήπτη).

β) Για τις εισροές που σε εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στην Ελλάδα, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ. Προς τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει επί των ήδη εκδοθέντων τιμολογίων για τις εν λόγω εισροές να γίνεται από τους εκδότες αυτών επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει ο μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

III. Για λόγους ίσης αντιμετώπισης, τα αναφερόμενα στο σημείο II του παρόντος ισχύουν και σε περίπτωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο πληρεξούσιο έγγραφο για τον ορισμό του.

IV. Στην περίπτωση που μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης των εργασιών μόνιμης εγκατάστασης που στην πραγματικότητα διατηρεί εντός του εσωτερικού της χώρας, σε σχέση με τα τιμολόγια που έχει ήδη λάβει για εισροές που έχει πραγματοποιήσει από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης και για τις ανάγκες άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εκδίδονται από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο του συμπληρωματικά τιμολόγια για τη

χρέωση του ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες εντός Ελλάδος εισροές της εν λόγω εγκατάστασης.

7. Για τη διασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης, καθώς και την ορθή απόδοση του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης έχουν πραγματοποιηθεί εκροές για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ εντός Ελλάδος, εκδίδονται τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία του τόπου εγκατάστασης του εκδότη αυτών (Ελλάδα ή αλλοδαπή) για τη χρέωση του αναλογούντος ποσού του ΦΠΑ. Κατά γενικό κανόνα, τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά ανάγονται στη φορολογική περίοδο που οφείλεται κατ' αρχήν ο φόρος, δηλαδή στη φορολογική περίοδο της αρχικής πράξης, τόσο για τον εκδότη, όσο και για τον λήπτη των εν λόγω παραστατικών.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, την 13/04/2018, στην Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ τη με αρ. πρωτ./2018 αίτηση με την οποία ζήτησε να της επιστραφεί το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της περιοδικής δήλωσης 4^{ου} τριμήνου 2017 (01/10/2017 - 31/12/2017), ποσού 60.884,93 €, επειδή πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1073/2004 και έχει σταματήσει κάθε δραστηριότητα για την οποία είχε αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ, δεν κατέχει πάγια ή αποθέματα στην Ελλάδα τα οποία να μπορεί να εκποιήσει και κατά συνέπεια δεν έχει τη δυνατότητα να συμψηφίσει το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο.

Επειδή, συνεπεία της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2859/00 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 και τις αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. με αριθμούς ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 και ΔΕΛ Α 1197280/24.12.2013 για την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Επειδή από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Την 09/03/2017, εκδόθηκε στο βρετανικό ΑΦ.Μ. της εταιρείας (.....), το με αρ. Α-1 τιμολόγιο, με εκδότη τη, Α.Φ.Μ., με το οποίο αγοράσθηκε το σύνολο του εξοπλισμού από το υποκατάστημα- εργοστάσιο της εκδότριας, στο της, το οποίο διέκοψε τις εργασίες του την 23/11/2017. Το εν λόγω τιμολόγιο, αξίας 1.400.000,00 ευρώ, δεν επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. καθώς το σύνολο του αγορασθέντος εξοπλισμού επρόκειτο να εξαχθεί εκτός Ελλάδος. Ως προς τούτο, η μόνη υποχρέωση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την από 08/03/2017 σύμβαση αγοραπωλησίας εξοπλισμού, ήταν να προσκομισθούν στην πωλήτρια επιχείρηση, εντός τριάντα (30) ημερών από την μεταφορά του εξοπλισμού εκτός Ελλάδος, τα σχετικά τελωνειακά έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι ο εξοπλισμός εξήχθη εκτός Ελλάδας και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.. Στην περίπτωση που μετά το πέρας της όλης διαδικασίας, το οποίο σύμφωνα πάντα με την ανωτέρω μνημονεύομενη σύμβαση, ορίστηκε για την 31/08/2017, είτε δεν είχαν προσκομίσει τα σχετικά έγγραφα, είτε ο

εξοπλισμός δεν είχε μεταφερθεί εκτός Ελλάδας, θα καταβάλλονταν άμεσα 24% Φ.Π.Α. στην αντίστοιχη αξία καθενός μέρους του εξοπλισμού. Καθόσον μέρος του ανωτέρω εξοπλισμού πωλήθηκε εντός Ελλάδος και συνεπώς η προσφεύγουσα κατέστη υπόχρεη απόδοσης φόρου, την 12/05/2017, κατόπιν ηλεκτρονικής αιτήσεως, χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1113/2013, ως επιχείρηση μη εγκατεστημένη στην Ελλάδα. Την 19/09/2017, εκδόθηκε στο βρετανικό ΑΦ.Μ. της εταιρείας (.....), το με αρ.Πιστωτικό Τιμολόγιο, αξίας 301.250,00 ευρώ, με εκδότη τη, Α.Φ.Μ., το οποίο ακύρωνε μερικώς το/2017 Τιμολόγιο, κατά το ανωτέρω ποσό. Την 19/09/2017, εκδόθηκε στο ελληνικό ΑΦ.Μ. της εταιρείας (.....), το με αρ. Τιμολόγιο, καθαρής αξίας 301.250,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24% (72.300,00€), με εκδότη τη, Α.Φ.Μ., και με περιγραφή: «ΠΩΛΗΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟ 8 ΜΑΡΤΙΟΥ 2017 ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α», το οποίο αφορά την αγορά των εντός Ελλάδος πωληθέντων αγαθών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ημερομηνία κατά την οποία δημιουργήθηκε η αξίωση για επιστροφή Φ.Π.Α. είναι η 09/03/2017 κατά την οποία διενεργήθηκε η πώληση των εμπορευμάτων στην προσφεύγουσα. Η ημερομηνία όμως αυτή, ήτοι η 09/03/2017, είναι προγενέστερη της έναρξης εργασιών με ελληνικό Α.Φ.Μ., η οποία σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

Επειδή συνεπώς η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1155/2018 περί εκπρόθεσμης υποβολής έναρξης εργασιών, με ημερομηνία έναρξης προγενέστερη αυτής κατά την οποία δημιουργήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης.

Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος απέρριψε το υπ' αριθ./2018 αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 60.884,93 €, διαχειριστικής περιόδου 12/05/2017 - 31/12/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 12/05/2017 – 31/12/2017:

Σύνολο φόρου για καταβολή: **17.122,61 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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