



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01.02.2024

Αριθμός απόφασης: 225

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία αποτελεί υποκατάστημα της ιταλικής εταιρείας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ, κατά: α) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.11.2021 - 31.12.2021 β) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, γ) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 30.04.2023, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

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

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.11.2021 - 31.12.2021, του προϊσταμένου του, αναγνωρίσθηκε στην προσφεύγουσα το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 1.182,48€ και δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με τη με αριθμό ...2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου του, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε 11.320,60€ (έναντι του δηλωθέντος 17.905,48€), ήτοι κατά 6.584,88€ λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. α) ποσού 3.134,16€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την ιταλική επιχείρηση «.....», η οποία εξέδωσε το υπ' αρ. υπ' αριθ.-2022 τιμολόγιο καθαρής αξίας 13.059,00€ και β)

ποσού 3.450,72€ ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών από την προμηθεύτρια ισπανική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ . J, ηοποία εξέδωσε το υπ' αρ.-2022 τιμολόγιο καθαρής αξίας 14.378,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Με τη με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 - 30.04.2023**, του προϊσταμένου του, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή σε 4.571,59€ (έναντι του δηλωθέντος 20.024,34€) και αναγνωρίστηκε μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 8.867,87€, ήτοι του ΦΠΑ ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών από την ιταλική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ IT, η οποία εξέδωσε το υπ' αρ.-2022 τιμολόγιο καθαρής αξίας 17.506,30€ και το υπ'αρ.-2022 τιμολόγιο καθαρής αξίας 19.443,16€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (με ρητή επιφύλαξη της απάντησης από την ιταλική φορολογική αρχή στο με αρ. πρωτ.2023 αίτημα κοινοτικής συνδρομής του προϊσταμένου του).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 05.09.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του για τη φορολογική περίοδο **01.11.2021 - 30.04.2023**, με βάση τον ν. 2859/2000, την οδηγία Ο 3024/24-3-2023 με ΘΕΜΑ: «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.», σε συνδυασμό με την Α. 1104/2020 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ περί της διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ, την Ε.2140/2019 εγκύκλιο με οδηγίες σχετικά με την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών και το με αριθ. Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019/16.7.2019 έγγραφο οδηγιών της Δ/νσης Ελέγχων, αναφορικά με τη διαδικασία επιστροφής φόρων κατόπιν ελέγχου, δυνάμει της υπ' αρ.....2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2023 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ύψους **20.024,34€** που συνυπέβαλε με την με αρ...../2023 δήλωση ΦΠΑ περιόδου **01.04.2023 - 30.04.2023** (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 20.024,34€).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Νομικά πλημμελής η προσέγγιση της ελεγκτικής αρχής. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων περί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών. Αξιώνει δε την

επιστροφή του συνολικού αιτηθέντος ποσού, μη καταλειπομένου οιαδήποτε ποσού για έκπτωση.

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας»-(Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Στο άρθρο 3 παρ. 1 ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Στο άρθρο 11 παρ. 1 ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....».

Στο άρθρο 12 παρ. 1 περ. γ ότι: «1. Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

Στο άρθρο 14 παρ. 2 ότι: «2. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες...»

Στο άρθρο 13 παρ. 1 ότι: 1. «Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας...».

Στο άρθρο 15 παρ.1 ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. 2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο στον οποίο χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με τον οποίο πραγματοποίησε την απόκτηση, εφόσον δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον: α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους -μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.»

Στο άρθρο 16 παρ. 1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά...»

Στο άρθρο 18 παρ. 1 ότι: «1. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.»

Στο άρθρο 30 ότι: «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.3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18

Στο άρθρο 32 ότι: «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,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».

Στο άρθρο 34 παρ. 1 ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ.

1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ») μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 2019/2022 δόθηκαν διευκρινίσεις μεταξύ άλλων για τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ως εξής:

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, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

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

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

Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

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

Περίπτωση α

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

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

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

Είτε

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

Περίπτωση β

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

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

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

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

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

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

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

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

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

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

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του, αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο....

Παράγραφος 2

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α, παράγραφος 2 η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα μαχητά τεκμήρια που έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Για παράδειγμα, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει και είναι σε θέση να τεκμηριώσει πως τα αγαθά δεν εξήλθαν από το εσωτερικό της χώρας (π.χ. βρέθηκαν σε αποθήκη εντός της χώρας), τότε δεν τεκμαίρεται η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών προς το άλλο κ-μ.

Περαιτέρω, εάν μια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ένα από τα έγγραφα που προσκομίζονται ως αποδεικτικά στοιχεία είτε περιέχει ανακριβείς πληροφορίες είτε είναι εν όλω εικονικό είτε είναι πλαστό, ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο εκ του γεγονότος ότι οι όροι για την ύπαρξη μίας από τις περιπτώσεις που αναφέρονται σύμφωνα με το άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχεία α) ή β), δεν πληρούνται. Ωστόσο, ο πωλητής μπορεί

να είναι σε θέση είτε να παράσχει άλλα έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 45α, τα οποία θα του επιτρέπουν να επωφεληθεί της απαλλαγής (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές αποδείξουν εκ νέου ότι τα έγγραφα αυτά είναι εσφαλμένα ή πλαστά) είτε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι της απαλλαγής του άρθρου 138 της Οδηγίας ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Στην περίπτωση που ο προμηθευτής ή ο αγοραστής διενεργεί τη μεταφορά ή αποστολή των αγαθών προς το άλλο κ-μ χρησιμοποιώντας τα δικά του μέσα μεταφοράς, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει ως απαίτηση που προβλέπεται στο άρθρο 45α παράγραφος 1 στοιχεία α) και β) σημείο ii) του Κανονισμού. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής των αγαθών μπορεί να επικαλεστεί τα τεκμήρια που αναγράφονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1201/1999 .

Χρήζει αναφοράς ότι κάθε έγγραφο που περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 45α, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), πρέπει να θεωρείται ως «γραπτή δήλωση» για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ενώ δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες σχετικά με τον μορφότυπο που πρέπει να έχει η γραπτή δήλωση.

Τέλος, επισημαίνεται ότι εάν ο αγοραστής παράσχει στον πωλητή τη γραπτή δήλωση μετά την δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα της παράδοσης, ο προμηθευτής συνεχίζει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί το μαχητό τεκμήριο έναντι της φορολογικής αρχής (με την επιφύλαξη βέβαια και των λοιπών προϋποθέσεων).

δ. Ειδικότερα θέματα

i. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν ήδη εθνικοί κανόνες στα κ-μ (π.χ. αντιστοίχως της ΠΟΛ. 1201/99 στην ελληνική νομοθεσία) όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία μεταφορών, τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω εθνικοί κανόνες θα συνεχίσουν να ισχύουν από 1-1-2020 που ισχύουν οι νέες διατάξεις του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11. Αν και τα κ-μ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν το άρθρο 45α, αυτό φυσικά δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία και άλλα τεκμήρια σχετικά με την απόδειξη της μεταφοράς, αρκεί αυτά να είναι συμβατά με τη νομοθεσία της ΕΕ και να μην υπονομεύουν τα παραγόμενα έννομα αποτελέσματα του εν λόγω άρθρου. Αντίθετες εθνικές διατάξεις θα πρέπει να παύσουν να ισχύουν, εκτός εάν καθιερώνουν πιο ευέλικτους κανόνες, όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σε σχέση με αυτούς του άρθρου 45α.»

Επειδή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία, με έναρξη εργασιών την 15.10.2020 και έδρα στην, επί της οδού ... αποτελεί υποκατάστημα της ιταλικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, δραστηριοποιείται δε στο χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων και εξοπλισμού και σε άλλες

δευτερεύουσες δραστηριότητες μεταξύ των οποίων και οι υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης ψυκτικού και κλιματιστικού εξοπλισμού μη οικιακής χρήσης. Στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.11.2021-30.04.2023 τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή, στο πλαίσιο ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. μηνός Απριλίου 2023, με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 20.024,34€, για την φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου 3.134,16€ των ενδοκοινοτικών αγορών των ειδών «.....» από την ιταλική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ για τις οποίες εξέδωσε το τιμολόγιο/ Fattura 31-03-2022 αξίας 13.059,00€ χωρίς ΦΠΑ, επειδή δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της E2019/2020, κατόπιν διαπίστωσης ότι:

1. Η προμηθεύτρια ιταλική επιχείρηση δήλωσε έναρξη εργασιών ενδοκοινοτικών συναλλαγών την 12.10.2022, δηλ. μετά την ημερομηνία έκδοσης (31.03.2022) του με αρ. 16/S τιμολογίου και δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
2. Δεν επιδείχθηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο τα αγορασθέντα από την ιταλική επιχείρηση είδη (κατάλογοι), αλλά και στις φωτογραφίες των καταλόγων και των εξώφυλλων που απέστειλε ηλεκτρονικά η προσφεύγουσα, δεν αναγράφονται πουθενά τα δικά της στοιχεία, παρά μόνο στοιχεία της ιταλικής εταιρίας (επωνυμία της «.....», η διεύθυνση της έδρας της και αποθήκης logistics, τηλέφωνα, διαδικτυακή σελίδα).
2. Στο με αριθμό18.03.2022 προτιμολόγιο της «.» . στην, ήτοι στις αποθήκες της μητρικής ιταλικής εταιρίας «.....», όπου τα αγορασθέντα είδη παρέμειναν έως τον Μάιο του 2022.
3. Δεν προσκομίσθηκε έγγραφο μεταφοράς για την αποστολή των καταλόγων από την ιταλική επιχείρηση «.» με ΑΦΜ/ΦΠΑ προς την προσφεύγουσα.
4. Η αποστολή των καταλόγων στην Ελλάδα γίνεται τον Μάιο του 2022, δύο μήνες αργότερα, όπως προκύπτει από το έγγραφο μεταφοράς (CMR) με αριθμό ...-05-2022 της εταιρείας «..», από την ιταλική μητρική εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ στον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας . στη διεύθυνση.... κατοικίας του ΤΚ Στο δε αποδεικτικό παράδοσης της «..... με αναγράφεται μόνο η επιχείρηση «.....» χωρίς άλλα στοιχεία του παραλήπτη.
5. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών - μεταφοράς Fattura/31-05-2023 τιμολογείται από τη μεταφορική εταιρία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ IT..... στην (μητρική) εταιρία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ
6. Για την πληρωμή του τιμολογίου αυτού η προσφεύγουσα πίστωσε τον τεταρτοβάθμιο λογαριασμό 53-04-00-0001 της εταιρείας «...».

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό της και αφορούν δείγμα καταλόγου που τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής, στον οποίο ήταν αποτυπωμένα μόνο τα στοιχεία της μητρικής ιταλικής εταιρίας, καθώς περιλάμβανε το σύνολο των διαθέσιμων μοντέλων του ομίλου και όχι μόνο αυτά που θα εμπορευόταν η προσφεύγουσα (υποκατάστημα της μητρικής ιταλικής εταιρίας στην Ελλάδα). Στο κατάλογο η προσφεύγουσα απλά επισύναπτε την κάρτα με τα στοιχεία της. Και εξηγεί ότι στην Ιταλία έγινε μια προσωρινή στάση των εν λόγω καταλόγων στην, όπου είναι οι αποθήκες της μητρικής ιταλικής εταιρίας «.....» για τις ανάγκες της οργάνωσης της μεταφοράς και μετά οι κατάλογοι στάλθηκαν στην Ελλάδα.

Επειδή όμως κατά το έτος 2022 η προσφεύγουσα έδρευε σε γραφείο στον 4ο όροφο οικοδομής, σε κεντρικότατο δρόμο και δεν μπορούσε να ανέβει εκεί ολόκληρη παλέτα 120 κιλών, ζητήθηκε από τη μεταφορική να τα παραδώσει στην οδό, όπου είναι το πατρικό σπίτι του εκπροσώπου της προσφεύγουσας και υπήρχε χώρος να αποθηκευτεί η παλέτα. Τονίζει δε ότι συντρέχει η προϋπόθεση απαλλαγής ΦΠΑ άρθρου 11 του ν. 2859/2000 καθώς στο μητρώο δηλώθηκε ότι θα προβαίνει σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και λήψεις υπηρεσιών.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι υπό κρίση αγορές (κατάλογοι προϊόντων) αφορούν την ίδια. Επιπλέον υπάρχει χρονική απόκλιση δύο μηνών περίπου μεταξύ της έκδοσης του με αρ. ... /31.03.2022 τιμολογίου πώλησης και της έκδοσης της φορτωτικής (CMR) με αριθμό/12-05-2022 από την μεταφορική εταιρία«....

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, για την υπό κρίση αγορά ύψους 13.059,00€, ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης και κατ'επέκταση επιστροφής του ΦΠΑ 3.134,16€ βάσει του άρθρου 11 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την Ε 2019/2020, ήτοι ελλείπει επαρκών αποδεικτικών στοιχείων μεταφοράς των επίμαχων καταλόγων από την προμηθεύτρια ιταλική επιχείρηση προς την προσφεύγουσα, κατά το χρόνο θεμελίωσης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών από την εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση.

Επειδή, περαιτέρω από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ποσού 3.450,72€ της ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών από την ισπανική επιχείρηση «.....»

με ΑΦΜ/ΦΠΑ, η οποία εξέδωσε το με αρ./05.04.2022 τιμολόγιο/ Fattura αξίας 14.378,00€ χωρίς ΦΠΑ, για την «ανάπτυξη της ελληνικής έκδοσης της ιστοσελίδας της εταιρείας -μελέτη σκοπιμότητας και εμπειρίας» (Development of the Grek version of the company website - feasibility and user experience study), σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000, κατόπιν διαπίστωσης ότι:

1. Η προσφεύγουσα δεν είχε καμία ιστοσελίδα για την «ανάπτυξη της ελληνικής έκδοσης της ιστοσελίδας της εταιρείας -μελέτη σκοπιμότητας και εμπειρίας» το έτος 2022. Στο διαδίκτυο βρέθηκε μόνο ιστοσελίδα της μητρικής εταιρείας.
2. Το εκδοθέν από την ισπανική επιχείρηση τιμολόγιο δεν συνοδευόταν από καμία σύμβαση έργου μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων.
3. Για την πληρωμή του τιμολογίου αυτού η προσφεύγουσα πίστωσε τον τεταρτοβάθμιο λογαριασμό 53-04-00-0001 της εταιρείας χωρίς να προσκομίζει κανένα τραπεζικό έγγραφο πληρωμής μέσω του δικού της τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή, μετά την κοινοποίηση του με αρ.2023 σημειώματος ελέγχου διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, η προσφεύγουσα επισύναψε στο με αρ...../30.08.2023 υπόμνημά της έγγραφο στην αγγλική γλώσσα με τίτλο «Professional Service Level Agreement», χωρίς όμως μετάφραση στα ελληνικά.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει το link σε ελληνική έκδοση <https://.....gr>, επισημαίνοντας ότι για κάθε ηλεκτρονική σελίδα υφίσταται μία περίοδος κατασκευής, προτού δοθεί για παραγωγική λειτουργία και ότι ουδέποτε αναζητήθηκε από την φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, ωστόσο, η ιστοσελίδα <https://...gr> της προσφεύγουσας ελληνικής εταιρείας, δημιουργήθηκε το έτος 2023 μετά την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου (την 10/08/2023), κατά συνέπεια δεν μπορεί να αφορά την ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών από την ισπανική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ κατά το προηγούμενο έτος , για την οποία έλαβε το με αρ./05-04-2022 τιμολόγιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κάποιο πρόσθετο στοιχείο που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, για την υπό κρίση αγορά ύψους 14.378,00€, ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του ΦΠΑ 3.450,72€ βάσει του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Επειδή αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών από την ιταλική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ΙΤ....., για τη συμμετοχή της προσφεύγουσας στην έκθεση που πραγματοποιήθηκε στο Ντουμπάι τον Νοέμβριο του 2022 εκδόθηκαν το με αρ./15-07-2022 τιμολόγιο αξίας 19.443,16€ χωρίς ΦΠΑ με περιγραφή «.... 2022, Dubai - 08/10 Novembre 20222022/./EG 15.07.2022» (που σημαίνει προπληρωμή σύμφωνα με τη σύμβαση και σχέδιο τιμολογίου της 15.07.2022) και το με αρ.10-05-2022 τιμολόγιο αξίας 17.506,30€ χωρίς ΦΠΑ με περιγραφή «.....2022, Dubai - 08/10 Novembre 2022 28.04.2022» (που σημαίνει προπληρωμή σύμφωνα με τη σύμβαση και σχέδιο τιμολογίου της 28.04.2022).

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ανωτέρω τιμολόγια με περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στην ιταλική γλώσσα, χωρίς μετάφραση στα ελληνικά. Μετά δε την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσκόμισε και την οικεία σύμβαση παροχής υπηρεσιών για την συμμετοχή σε εμπορική έκθεση στο Ντουμπάι από τις 8 έως τις 10 Νοεμβρίου του 2022, ήτοι την εκμίσθωση περιπτέρου 72 τ.μ. (μεταφρασμένη στα ελληνικά και επικυρωμένη από δικηγόρο).

Επειδή, ωστόσο, από την εξέταση των λογιστικών αρχείων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας δεν αποδείχθηκε η συμμετοχή της στην εν λόγω έκθεση, καθώς δεν βρέθηκαν σχετικά παραστατικά δαπανών (όπως αεροπορικά εισιτήρια υπαλλήλων, έξοδα διαμονής, δαπάνες μεταφοράς υλικών για το στήσιμο του περιπτέρου).

Για την δε πληρωμή των ανωτέρω τιμολογίων, η προσφεύγουσα πίστωσε τον τεταρτοβάθμιο λογαριασμό 53-04-00-0001της εταιρείας «.....» και δεν προσκόμισε κανένα τραπεζικό έγγραφο πληρωμής από δικό της τραπεζικό λογαριασμό.

Λόγω όμως της αμφισβήτησης των ως άνω ενδοκοινοτικών εξόδων η ελεγκτική αρχή απέστειλε το με αριθ. πρωτ./04-09-2023 αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις ιταλικές αρχές και, εν αναμονή της απάντησης, αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ποσού

8.867,87€ των συγκεκριμένων δαπανών ύψους 36.949,46€ (19.443,16€ και 17.506,30€) όχι όμως και το δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 05.09.2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.11.2021-30.04.2023, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής ως προς τις επίμαχες ενδοκοινοτικές συναλλαγές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.11.2021 - 31.12.2021 του προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.182,48

-Η με αριθμό09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου

	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	6.584,88
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11.320,60

-Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 30.04.2023, του προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	6.584,88
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.867,87
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	4.571,59

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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