



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 01 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1260

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/06/2023 - 30/06/2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ. αίτησή της, ζήτησε την επιστροφή ποσού 15.919.270,81 € που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/06/2023 - 30/06/2023, λόγω διενέργειας απαλλασσόμενων πράξεων (εξαγωγών, ενδοκοινοτικών παραδόσεων και πωλήσεων σε φορολογικές αποθήκες) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 του ν.2859/2000.

Συνεπεία της αναφερόμενης αίτησης εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με την σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 του ΚΦΔ. Επίσης κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν. 4987/2022, για χορήγηση λογιστικών αρχείων. Από τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου και κατά την διενέργεια επαλήθευσης των αναγραφόμενων στοιχείων επί των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών εσόδων (επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή στο σύστημα «VIES»), για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκε ότι για το τιμολόγιο που εκδόθηκε στην εταιρεία, καθαρής αξίας 20.965.784,24 €, το αναγραφόμενο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή έχει κάνει διακοπή, με ημερομηνία διακοπής την Εν συνεχεία ο έλεγχος επικαλούμενος το άρθρο 28 του ΦΠΑ καθώς και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης έκρινε ότι η εν λόγω συναλλαγή δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής που ορίζουν σαφώς οι διατάξεις, και δεν απαλλάσσεται από τον φόρο και κατά συνέπεια πρέπει να επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα ΦΠΑ ο οποίος ανέρχεται σε ποσό 5.031.788,21 €. Ως εκ τούτου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με την σχετική Προσωρινή Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ υπόμνημα με τις απόψεις της, τις οποίες δεν έκανε δεκτές ο έλεγχος και εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και την ακύρωση και εξαφάνιση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση της διάταξης του νόμου για τις Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές. Στην εν λόγω περίπτωση η εταιρεία χρησιμοποιούσε στις ενδοκοινοτικές της συναλλαγές ως ΑΦΜ/VAT τον αριθμό μέχρι την Όμως από ο Όμιλος στον οποίο ανήκει η εν λόγω εταιρεία αποφάσισε να χρησιμοποιήσει τον ΑΦΜ/VAT για όλες τις εταιρείες του Ομίλου, εντασσόμενη σε διαδικασία ομιλικού ενώ διατήρησε τον αρχικό ΑΦΜ/VAT ως γενικό αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ιταλία. Κατά την έκδοση του σχετικού τιμολογίου (με αριθμό) χρησιμοποιήθηκε αυτόματα ο παλαιός ΑΦΜ/VAT που υπήρχε στο μηχανογραφικό σύστημα τιμολόγησης της εταιρείας της προσφεύγουσας εκ παραδρομής. Η προσφεύγουσα προέβη στην διόρθωση του

σφάλματος με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και επανέκδοση του στο σωστό ΑΦΜ/ΦΠΑ και το σφάλμα στον πίνακα «VIES» αιτιολογείται και διορθώνεται μεταγενέστερα.

- Παραβίαση Ουσιώδους Τύπου της Διαδικασίας - Μη αιτιολογία ή πλημμελής αιτιολογία για την απόρριψη της δέουσας αιτιολόγησης της παράλειψης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται, ότι:

«1. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 7α «Παράδοση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα σε άλλο κράτος-μέλος» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται, ότι:

«1. Η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του σε άλλο κράτος-μέλος, δεν θεωρείται παράδοση αγαθών από επαχθή αιτία στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος υφίστανται, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από υποκείμενο στον φόρο ή από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του, ώστε τα εν λόγω αγαθά να παραδοθούν στο κράτος αυτό σε μεταγενέστερο στάδιο και μετά την άφιξή τους σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών βάσει ισχύουσας συμφωνίας μεταξύ των δύο υποκειμένων στον φόρο,

β) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά δεν έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος-μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά,

γ) ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και τα στοιχεία του, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί στο εν λόγω κράτος-μέλος, είναι γνωστά στον υποκείμενο στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, κατά τον χρόνο της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς,

δ) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά καταγράφει τη μεταφορά τους, σε ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36 και περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περ. α) της παρ. 5 του ιδίου άρθρου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του υποκειμένου στον φόρο που αποκτά τα αγαθά και ο οποίος του έχει αποδοθεί από το κράτος-μέλος στο οποίο αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται.

3. Όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών με την ιδιότητα του κυρίου στον υποκείμενο στον φόρο της περ. γ) της παρ. 2, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση εκτελείται εντός της προθεσμίας δώδεκα (12) μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κράτος-μέλος στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί:

α) θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 28, από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου, ο οποίος ενήργησε για λογαριασμό του στο κράτος μέλος από το οποίο αυτά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν,

β) θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο, στον οποίο παραδίδονται τα εν λόγω αγαθά στο κράτος μέλος, στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται.[.....].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται, 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.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται, ότι:

« 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. [.....].»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2019/22-02-2022 με θέμα «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», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«[.....]

Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοεθνικό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό

φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή.

Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών.

Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής.

Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής.

Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με 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)

γ. Ανάλυση των αλλαγών

Χρήζει αναφοράς ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου προσώπου (ή μη υποκείμενου νομικού προσώπου) στο οποίο γίνεται η παράδοση δεν χρειάζεται να έχει χορηγηθεί απαραίτητα από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά. Επισημαίνεται ότι άπτεται στην διακριτική ευχέρεια των αντισυμβαλλομένων ο τρόπος κοινοποίησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν υπόκειται σε κάποιες συγκεκριμένες τυπικές απαιτήσεις (λχ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου).

Παράδειγμα 1

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

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει ιταλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και όχι γαλλικό. Εφόσον ο εν λόγω ΑΦΜ/ΦΠΑ γνωστοποιηθεί στον Έλληνα προμηθευτή και επιβεβαιωθεί μέσω του συστήματος VIES ως έγκυρος, τότε θεωρείται ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή.

Αναφορικά με την υποχρέωση ορθής συμπλήρωσης και υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χρήζουν αναφοράς τα κάτωθι:

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

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

Παράδειγμα 3

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

δ. Ειδικότερα θέματα

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.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Μάλτα στις 31-8-2020, σε επιχείρηση η οποία έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ Μάλτας. Η επιχείρηση της Μάλτας, λόγω τεχνικών προβλημάτων που αντιμετώπιζε, δεν μπόρεσε να γνωστοποιήσει εγκαίρως στην ελληνική τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της. Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η επιχείρηση της Μάλτας γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της, προσκομίζοντάς του και έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν ότι κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής λειτουργούσε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.

ii. Εάν τη στιγμή που ο προμηθευτής εκδίδει το παραστατικό ο αγοραστής δεν μπορεί να του γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, επειδή οι φορολογικές αρχές της χώρας του επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά του για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ, ο προμηθευτής δεν θα μπορέσει να εφαρμόσει την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης και θα πρέπει να χρεώσει τον αγοραστή του με ΦΠΑ.

Όταν όμως ο αγοραστής λάβει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών και τον γνωστοποιήσει στον προμηθευτή του, τότε ο τελευταίος οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην σχετική εθνική νομοθεσία.

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Σλοβακία στις 31-8-20, σε επιχείρηση η οποία δεν έχει ακόμη ΑΦΜ/ΦΠΑ Σλοβακίας, επειδή οι φορολογικές αρχές της Σλοβακίας επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά της για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ. Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η σλοβακική επιχείρηση λαμβάνει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Σλοβακία και τον γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.

iii. Ορισμένα κ-μ κάνουν διάκριση μεταξύ ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος ισχύει μόνο για ορισμένες εγχώριες συναλλαγές και ΑΦΜ/ΦΠΑ που, σύμφωνα με το άρθρο 215 της Οδηγίας ΦΠΑ, φέρει πρόθεμα (πχ. EL, DE, FR) μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης αυτού. Για την απαλλαγή του ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης όμως δεν είναι δυνατή η χρήση και των δύο αριθμών. Μόνο ο ΑΦΜ/ΦΠΑ με πρόθεμα, μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης, είναι κατάλληλος. Είναι ο μόνος ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος περιλαμβάνει το κ-μ προσδιορισμού στη βάση δεδομένων VIES και, συνεπώς, ο μόνος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο μπορεί να επαληθεύσει ο προμηθευτής.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Γερμανία, σε γερμανική επιχείρηση η οποία έχει δύο ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Γερμανία: ένα με πρόθεμα (DE 123456789) και ένα γενικό, για τις υπόλοιπες δραστηριότητές της (TIN number, με 11 ψηφία). Η γερμανική επιχείρηση, εκ παραδρομής, γνωστοποιεί το TIN number αντί του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES. Ο Έλληνας προμηθευτής δεν μπορεί να διενεργήσει την επαλήθευση για τον ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES που κατέχει η γερμανική επιχείρηση και είτε θα ζητήσει τον άλλο ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα, είτε θα επιβαρύνει τον Γερμανό με ελληνικό ΦΠΑ.

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

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

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

- ο προμηθευτής συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης

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

Παράδειγμα 7

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

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

Παράδειγμα 8

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

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

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα μπορείτε να ανατρέξετε στις επεξηγηματικές σημειώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στον κάτωθι σύνδεσμο: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-08/explanatory_notes_2020_quick_fixes_el.pdf

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 6 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι:

«6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του νέου Κ.Φ.Δ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης, Η προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ. αίτησή της, ζήτησε την επιστροφή ποσού 15.919.270,81 € που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/06/2023 - 30/06/2023, λόγω διενέργειας απαλλασσόμενων πράξεων (εξαγωγών, ενδοκοινοτικών παραδόσεων και πωλήσεων σε φορολογικές αποθήκες) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 του ν.2859/2000.

Συνεπεία της αναφερόμενης αίτησης εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με την σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 του ΚΦΔ. Επίσης κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν. 4987/2022, για χορήγηση λογιστικών αρχείων. Από τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου και κατά την διενέργεια επαλήθευσης των

αναγραφόμενων στοιχείων επί των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών εσόδων (επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή στο σύστημα «VIES»), για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκε ότι για το τιμολόγιο που εκδόθηκε στην εταιρεία, καθαρής αξίας 20.965.784,24 €, το αναγραφόμενο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή έχει κάνει διακοπή, με ημερομηνία διακοπής την Εν συνεχεία ο έλεγχος επικαλούμενος το άρθρο 28 του ΦΠΑ καθώς και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης έκρινε ότι η εν λόγω συναλλαγή δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής που ορίζουν σαφώς οι διατάξεις, και δεν απαλλάσσεται από τον φόρο και κατά συνέπεια πρέπει να επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα ΦΠΑ ο οποίος ανέρχεται σε ποσό 5.031.788,21 €. Ως εκ τούτου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με την σχετική Προσωρινή Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. υπόμνημα με τις απόψεις της, τις οποίες δεν έκανε δεκτές ο έλεγχος και εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Ιταλική εταιρεία χρησιμοποιούσε στις ενδοκοινοτικές της συναλλαγές ως ΑΦΜ/VAT τον αριθμό μέχρι την όπου από ο όμιλος στον οποίο ανήκει η εν λόγω εταιρεία αποφάσισε να χρησιμοποιεί τον ΑΦΜ/VAT για όλες τις εταιρείες του Ομίλου, εντασσόμενη σε διαδικασία ομιλικού ενώ η διατήρησε τον αρχικό ΑΦΜ/VAT ως γενικό αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ιταλία. Κατά την έκδοση του σχετικού τιμολογίου, (με αριθμό) χωρίς Φ.Π.Α., χρησιμοποιήθηκε εκ παραδρομής αυτόματα ο παλαιός ΑΦΜ/VAT που υπήρχε στο μηχανογραφικό σύστημα τιμολόγησης της εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαδικασία του ελέγχου, προκειμένου να διορθώσει το σφάλμα της χρήσης λανθασμένου ΑΦΜ/ΦΠΑ, προέβη στην έκδοση του με αριθ. πιστωτικού τιμολογίου (ποσού 20.965.784,24 €, χωρίς ΦΠΑ) και στην έκδοση του με αριθ. ισόποσου Τιμολογίου στο σωστό ΑΦΜ/ΦΠΑ (.....) της εταιρείας και στην υποβολή του με αριθ. Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα «VIES», όπου περιελήφθησαν τα ως άνω τιμολόγια.

Επειδή, ωστόσο όπως αναφέρεται σαφώς στις ανωτέρω τροποποιηθείσες διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ΦΠΑ, όπως άλλωστε αυτές ισχύουν στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα και με τις σχετικές διευκρινίσεις που δόθηκαν από την φορολογική διοίκηση ως προς τις νέες διατάξεις με την ως άνω προπαρατεθείσα εγκύκλιο Ε.2019/2022, για την απαλλαγή του ΦΠΑ έχουν οριστεί συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες είναι τόσο τυπικές όσο και ουσιαστικές προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή και είναι οι εξής:

*«α) 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. [.....].»*

Από την παράθεση των ανωτέρω διατάξεων και στο πλαίσιο εξασφάλισης των συναλλαγών και της ορθής απόδοσης του ΦΠΑ και των σχετικών οδηγιών που δόθηκαν διαπιστώνεται σε κάθε περίπτωση κατά τον χρόνο έκδοσης του σχετικού παραστατικού υφίσταται υποχρέωση γνωστοποίησης του ΑΦΜ από την πλευρά του αγοραστή και επαλήθευσης αυτού του ΑΦΜ του αγοραστή από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου και στην περίπτωση που επαληθεύεται εν συνεχεία εκδίδεται παραστατικό με την απαλλαγή του ΦΠΑ, στην αντίθετη περίπτωση υφίσταται υποχρέωση έκδοσης του παραστατικού με ΦΠΑ και στην περίπτωση που στην συνέχεια επιβεβαιωθεί η εγκυρότητα του ΑΦΜ, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μόνο ως προς τον ΦΠΑ, εν προκειμένω για το αναγραφόμενο ΑΦΜ για την υπό κρίση παράδοση στο έτος

2023 το οποίο είχε διακοπεί από το έτος 2020, δεν τηρήθηκε η διαδικασία γνωστοποίησης και επαλήθευσης, ως εκ τούτου το εν λόγω φορολογικό στοιχείο κατά τον χρόνο έκδοσής τους όφειλε να εκδοθεί με ΦΠΑ και εν συνεχεία κατόπιν επαλήθευσής του ΑΦΜ να τηρηθεί η ως άνω προβλεπόμενη διαδικασία, η οποία τελικώς δεν τηρήθηκε στην εν λόγω περίπτωση. Κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στις από έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/06/2023 - 30/06/2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/06/2023-30/06/2023

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	76.387.654,36	97.353.438,60	97.353.438,60	20.965.784,24
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	108.249.686,96	108.249.686,96	108.249.686,96	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	18.333.037,05	23.364.825,26	23.364.825,26	5.031.788,21
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	34.252.307,86	34.252.307,86	34.252.307,86	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	15.919.270,81	10.887.482,60	10.887.482,60	5.031.788,21
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.				0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	15.919.270,81	10.887.482,60	10.887.482,60	5.031.788,21

(ως η με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/06/2023 - 30/06/2023)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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