



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1217

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της γερμανικής εταιρείας με την επωνυμίαμε γερμανικό φορολογικό αριθμό και ελληνικό Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α., με έδρα φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021,

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022,
 - Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/06/2023.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της γερμανικής εταιρείας με την επωνυμία και ελληνικό Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α....., η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση κατά το ποσό των **135.165,60 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση κατά το ποσό των **135.165,60 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/06/2023, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή κατά το ποσό των **135.165,60 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η εκ μέρους της προσφεύγουσας υποβολή της υπ' αριθμόν αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 135.366,01 €. Από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εντός της φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 εισήγαγε στην Ελλάδα μηχανήμα από τρίτη χώρα εκτός Ε.Ε. (.....), καταβάλλοντας τον αναλογούντα Φ.Π.Α. **135.366,01 €** (135.165,60 € που αναλογεί στη δασμολογητέα αξία του μηχανήματος πλέον 200,41 € που αναλογεί στα έξοδα εκτελωνισμού) στο αρμόδιο Τελωνείο (Β' Πειραιά) και συμπεριλαμβάνοντας το εν λόγω συνολικό ποσό στον εκπεστέο Φ.Π.Α. εισροών στη δήλωση της οικείας περιόδου (τριμήνου) της εισαγωγής, γεγονός που λόγω αδυναμίας συμψηφισμού με Φ.Π.Α. εκροών, οδήγησε την προσφεύγουσα στο να αιτηθεί την επιστροφή του ποσού με τη δήλωση του Β' τριμήνου 2023.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ανωτέρω Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στη δασμολογητέα αξία του εισαχθέντος μηχανήματος (135.165,60 €), λόγω του ότι το παραστατικό που προσκόμισε η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση της απόκτησης του μηχανήματος, ήτοι η σχετική διασάφηση εισαγωγής, αναφέρει ως παραλήπτη τη γερμανική εταιρεία και όχι τον Α.Φ.Μ. που έχει λάβει στην Ελλάδα για σκοπούς Φ.Π.Α. μέσω φορολογικού αντιπροσώπου (.....). Συνεπώς, κατά την κρίση του ελέγχου, δεν πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 περί έκπτωσης Φ.Π.Α. και κατ' επέκταση η προσφεύγουσα δε δικαιούται επιστροφής του επίμαχου ποσού.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει παράνομη, εσφαλμένη και αντίθετη στην θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και ότι η ίδια έχει προβεί σε απόλυτα σύννομες ενέργειες για έκπτωση και επιστροφή ολόκληρου του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α. εισροών των **135.366,01 €**.

Επειδή σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας και δεν μπορεί κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους, υπό την προϋπόθεση ότι, οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει, ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή, στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως (ΔΕΚ απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C- 85/95, John Reisdorf, βλ. επίσης απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C- 141/96 Langhorst ΣτΕ 5372/2012 επταμ. 483/2012, 2112/2013). Επιπρόσθετα, όπως έχει κριθεί, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει, ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, C- 25/03, HE, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C- 368/09, Pannon Ger Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaepito Kft, C-392/09, ΣτΕ 5372/2012 επταμ., 483/2012, 2112/2013, 483/2012, 1030/2014, ΔΠΡ ΑΘ 10110/2020, 13736/2020 κλπ.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

[...]

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

ι) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 2 (α') του Ν. 2859/2000 «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 εγκατάστασή 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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

[...]

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

[...].».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1125/2016 Εγκύκλιο με ΘΕΜΑ: “Υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ ή ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από μη εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων καθώς και την υπαγωγή εμπορευμάτων σε τελωνειακά ανασταλτικά καθεστώτα” διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα τελωνειακών αρχών και οικονομικών φορέων καθώς και των τελωνειακών τους αντιπροσώπων αναφορικά με την υποχρέωση ή μη απόκτησης ΑΦΜ για εγκατεστημένα σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε ή εκτός Ε.Ε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας και πραγματοποιούν εισαγωγές και εξαγωγές εμπορευμάτων ή θέτουν εμπορεύματα τρίτων χωρών σε τελωνειακά ανασταλτικά καθεστώτα μέσω υποβολής των κατά περίπτωση προβλεπόμενων τελωνειακών παραστατικών, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

ι. Αριθμοί αναγνώρισης οικονομικών φορέων: για τελωνειακούς σκοπούς (αριθμός EORI) και σκοπούς ΦΠΑ (ΑΦΜ)

Με τον καν. αριθ. 312/2009 της Επιτροπής καθιερώθηκε, από 01.07.2009, η χορήγηση ενός αριθμού καταχώρησης και αναγνώρισης σε κάθε οικονομικό φορέα (αριθμός EORI-Economic Operator Registration Identification) ώστε να χρησιμεύει ως **κοινό στοιχείο αναφοράς** στις συναλλαγές των οικονομικών φορέων με τις τελωνειακές αρχές **σε όλη την Ένωση** καθώς και για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των τελωνειακών αρχών των Κρατών-Μελών.

Ειδικότερα:

- για οικονομικούς φορείς που είναι εγκατεστημένοι εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, ο αριθμός EORI αποδίδεται από τις τελωνειακές αρχές που είναι υπεύθυνες για τον τόπο όπου είναι εγκατεστημένοι,
- για οικονομικούς φορείς που είναι εγκατεστημένοι εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, ο αριθμός EORI αποδίδεται από τις τελωνειακές αρχές που είναι υπεύθυνες για τον τόπο όπου καταθέτουν για πρώτη φορά διασάφηση.

Στις υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο προσώπων, εμπίπτει, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2859/2000 "Κώδικας ΦΠΑ", η απόκτηση μοναδικού αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ).

Η υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, για τους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε είναι δυνητική δεδομένου ότι τα πρόσωπα αυτά καθίσταται δυνατόν να αποκτούν ΑΦΜ στη χώρα μας με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Α.Υ.Ο.

Για υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένα στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κράτους Μέλους, η απόκτηση ΑΦΜ, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, είναι υποχρεωτική.

Ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας με την κατάθεση πληρεξουσίου εγγράφου στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις αυτών καθορίζονται στην ΠΟΛ.1281/26.8.1993 Α.Υ.Ο, όπως ισχύει. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει αλληλέγγυα ευθύνη με το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (άρθρο 7 της ΠΟΛ.1282/93 Α.Υ.Ο). Ευνόητο είναι ότι, ο φορολογικός αντιπρόσωπος

αποκτά ΑΦΜ για λογαριασμό κάθε εντολέα του, το οποίο δεν πρέπει να συγχέεται με το ΑΦΜ που διαθέτει ο ίδιος ως φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Σημειώνεται επίσης ότι, στη βάση δεδομένων EORI, οι οικονομικοί φορείς υποχρεούνται στη σύνδεση του αριθμού EORI που τους έχει αποδοθεί στο Κράτος Μέλος εγκατάστασής τους με όλους τους ΑΦΜ που διαθέτουν σε όσα Κράτη Μέλη δραστηριοποιούνται και τους έχουν αποδοθεί από τις οικείες φορολογικές αρχές για σκοπούς ΦΠΑ.

ii. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία

Έχοντας υπόψη ότι :

- ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας - κύριος των εμπορευμάτων δύναται να υποβάλλει διασάφηση εισαγωγής στη χώρα μας **μόνο με χρήση του αριθμού EORI**, ο οποίος συμπληρώνεται υποχρεωτικά στη θέση 8 "Παραλήπτης" της διασάφησης εισαγωγής,
- ο αριθμός EORI, ο οποίος αποτελείται από τον κωδικό αναγνώρισης κάθε Κράτους-Μέλους βάσει της κοινοτικής κωδικοποίησης ISO Κρατών-Μελών του καν. αριθ. 1172/95 του Συμβουλίου και έναν μοναδικό κωδικό αναγνώρισης που χορηγείται από κάθε Κράτος-Μέλος και στην Ελλάδα διαμορφώνεται από το πρόθεμα GR και τον ΑΦΜ του οικονομικού φορέα, δεν υποκαθιστά σε καμία περίπτωση τον αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ), η απόκτηση του οποίου αποτελεί υποχρέωση του υποκείμενου στο φόρο προσώπου βάσει διατάξεων της περί ΦΠΑ νομοθεσίας,
- ο υποκείμενος στο φόρο εισαγωγέας - εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε καθίσταται αναγκαίο να παρακολουθείται φορολογικά για σκοπούς βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου καθώς και για θέματα διοικητικής επίλυσης διαφορών και παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας,
- ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας δικαιούται να εκπίπτει το φόρο που αναλογεί στην εισαγωγή των αγαθών και έχει καταβληθεί στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, **σε κάθε περίπτωση θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία απαιτείται η απόκτηση ΑΦΜ για την υποβολή διασάφησης εισαγωγής, ειδικότερα :**
- για εγκατεστημένα σε άλλο Κράτος Μέλος πρόσωπα, μέσω της ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Α.Υ.Ο ή μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου,
- για εγκατεστημένα εκτός Ε.Ε πρόσωπα υποχρεωτικά μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

Ο αριθμός φορολογικού μητρώου συμπληρώνεται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής ως ακολούθως:

.....: ΑΦΜ που έχει αποδοθεί στη χώρα μας στον εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέα (μέσω της ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Α.Υ.Ο)

.....: ΑΦΜ που έχει αποδοθεί στη χώρα μας στον εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέα μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

..... : ΑΦΜ που έχει αποδοθεί στη χώρα μας στον εγκατεστημένο σε εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε εισαγωγέα μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

Σε κάθε περίπτωση απόκτησης ΑΦΜ στη χώρα μας από τον εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέα, είτε βάσει της ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Α.Υ.Ο είτε μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, δεν απαιτείται η απόκτηση από τον εισαγωγέα νέου αριθμού EORI.

Κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία από εγκατεστημένη εκτός Ε.Ε εταιρεία, πέραν του ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, για την υποβολή της διασάφησης πρέπει να διερευνάται η απαίτηση για ορισμό έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου κατά τις ισχύουσες διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος και φορολογικός αντιπρόσωπος δύναται να ορισθεί το ίδιο πρόσωπο.

Εξυπακούεται ότι, τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από το τελωνειακό καθεστώς θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία που συμπληρώνεται στη θέση 37α της διασάφησης εισαγωγής (π.χ καθεστώς 40, 42, 45, 07) και ανεξάρτητα από τις ακολουθούμενες τελωνειακές διαδικασίες (συνήθειες ή απλουστευμένες διασαφήσεις). Ωστόσο, ειδικά για τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε (τελωνιακό καθεστώς 42) εφαρμογή έχουν τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1006/9.1.2015 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε και οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1045/8.4.2016».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα:

- προέβη τον σε εισαγωγή μηχανήματος από το στην Ελλάδα και κατέβαλε στο αρμόδιο Τελωνείο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισαγωγής ύψους 135.366,01 €,
- για την εν λόγω εισαγωγή χρησιμοποίησε τον ένα και μοναδικό αριθμό EORI που έχει λάβει από τις γερμανικές αρχές και ισχύει σε όλες τις χώρες της Ε.Ε., τον οποίο συμπλήρωσε στη θέση 8 της διασάφησης εισαγωγής (Σχ. 3), ενώ στη θέση 44 αυτής, συμπλήρωσε τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που έχει λάβει στην Ελλάδα,
- συνήψε με την ελληνική εταιρεία την από Σύμβαση Μίσθωσης (Σχ. 7) για τη μίσθωση σε αυτήν του εισαχθέντος μηχανήματος για χρονικό διάστημα δεκαεννιά (19) μηνών έναντι μηνιαίου μισθώματος 25.000,00 €,
- εξέδωσε στην ανωτέρω ελληνική εταιρεία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για τα μηνιαία μισθώματα από το γερμανικό της Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., χωρίς Φ.Π.Α.,
- λόγω έλλειψης φορολογητέων εκροών με τις οποίες θα συμψηφίζονταν οι φορολογητέες εισροές της (με το ελληνικό της Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), υπέβαλε την υπ' αριθμόν αίτηση για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 135.366,01 €.

Επειδή το Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που έχει λάβει η προσφεύγουσα στην Ελλάδα δεν αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα, αλλά πρόκειται για μία και μοναδική γερμανική εταιρεία, η οποία είχε εγγραφεί στην Ελλάδα για σκοπούς Φ.Π.Α. στις, διότι κατά το παρελθόν διενεργούσε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, για τις οποίες ήταν η ίδια υπόχρεη σε απόδοση του φόρου στο Δημόσιο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα θα ήταν υπόχρεη να εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα προκειμένου να προβεί σε εισαγωγή του επίμαχου μηχανήματος από τρίτη χώρα εκτός Ε.Ε. και να υποβάλει τη σχετική διασάφηση εισαγωγής στο αρμόδιο τελωνείο.

Επειδή η εκμίσθωση του εισαχθέντος μηχανήματος στην Ελλάδα από την προσφεύγουσα, η οποία δεν είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, συνιστά παροχή υπηρεσίας, υπαγόμενη στον γενικό κανόνα του άρθρου 14, παρ. 2 (α') του Ν. 2859/2000, με τρόπο φορολογίας την Ελλάδα και υπόχρεο σε απόδοση του φόρου στο Ελληνικό Δημόσιο τον λήπτη της υπηρεσίας, εν προκειμένω την μισθώτρια εταιρεία μέσω χρεοπίστωσης. Αυτό σημαίνει ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν υποχρεωμένη να τιμολογήσει τον Έλληνα πελάτη της

μέσω του ελληνικού της Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και δεν όφειλε να επιβαρύνει τα τιμολόγιά της με ελληνικό Φ.Π.Α..

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε το εισαχθέν μηχανήμα σε δραστηριότητα που της χορηγεί το δικαίωμα έκπτωσης του επίμαχου Φ.Π.Α. εισροών και παράλληλα κατέχει καθόλα νόμιμη διασάφηση εισαγωγής, ήτοι στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η εισαγωγή του επίμαχου μηχανήματος από αυτήν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκε, πληρουμένης κατά τούτο της προϋπόθεσης του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Επειδή εφόσον η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης του επίμαχου Φ.Π.Α. εισροών, έχει και δικαίωμα επιστροφής αυτού.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα έχοντας δράσει απολύτως σύννομα και από τη στιγμή που, με βάση την οικεία Έκθεση Ελέγχου, δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία για το αληθές της συναλλαγής, την ταυτότητα των συμβαλλομένων και την πραγματική καταβολή του Φ.Π.Α. στο αρμόδιο τελωνείο, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα επιστροφής ολόκληρου του αιτηθέντος ποσού των **135.366,01 €**.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της γερμανικής εταιρείας με την επωνυμία και ελληνικό Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. και την ακύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

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

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 135.366,01 € (ως υποβληθείσα δήλωση)

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

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

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 135.366,01 € (ως υποβληθείσα δήλωση)

Γ) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/06/2023

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

Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή: 135.366,01 € (ως υποβληθείσα δήλωση)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.