



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/09/2024

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

Αριθμός απόφασης: 2529

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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 **26/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΛΚΕ ΕΙ 2024 ΕΜΠ** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία (πρώην), με έδρα οδός και με ελληνικό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., κατά των υπ' αριθμ.:

-/26.01.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021,

-/26.01.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022.
- 5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
- 6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛΚΕ 1ΑΤ ΕΙ 2024 ΕΜΠ ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία με ελληνικό Α.Φ.Μ./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./26.01.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση των **23.563,84 €**.

Με την υπ' αριθμ./26.01.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή των **107.451,31 €** και παράλληλα καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 766,81 € πλέον προστίμου άρθ. 58^Α ν.4987/2022 ύψους 383,41 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **1.150,22 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 26/01/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./10-02-2023 εντολής ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν/30-01-2023 Αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. που υπέβαλε η προσφεύγουσα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία αιτήθηκε ως επιστροφή Φ.Π.Α. το ποσό των 107.451,31 €. Το εν λόγω ποσό αφορά σε Φ.Π.Α. εισαγωγής που η προσφεύγουσα κατέβαλε στις ελληνικές τελωνειακές αρχές για την εισαγωγή αγαθών από Τουρκία και Ινδία, στο πλαίσιο εκτέλεσης αναληφθέντων έργων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, η οποία έχει λάβει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ελλάδα με βάση την ΠΟΛ 1113/2013, δραστηριοποιείται διεθνώς ως μέλος του ομίλου στον μηχανικό σχεδιασμό και τη διαχείριση έργων (κατασκευή εγκαταστάσεων), Για την εκπλήρωση των σκοπών της προβαίνει στην προμήθεια εμπορευμάτων και πρώτων υλών, στην κατασκευή, στην επίβλεψη και στη διαχείριση των έργων που αναλαμβάνει. Όσον αφορά στην Ελλάδα, κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, συνεργάστηκε με την ελληνική εταιρεία, με Α.Φ.Μ. στα πλαίσια των εξής έργων:

- Κατασκευή ολισθητήρων και μονάδων για ενσωμάτωση αυτών στις τεχνικές εγκαταστάσεις του πελάτη στο διυλιστήριο στο Για την εκτέλεση αυτών των παραγγελιών, η προσφεύγουσα εισήγε προκατασκευασμένα δομικά χαλύβδινα υλικά από την, τα οποία μεταφέρονταν απευθείας μετά τον εκτελωνισμό τους στις εγκαταστάσεις της ανωτέρω ελληνικής

εταιρείας στη, προκειμένου να συναρμολογηθούν, να αποθηκευτούν προσωρινά και στη συνέχεια να παραδοθούν απευθείας στον πελάτη της προσφεύγουσας στο (εξαγωγή).

- Σχεδιασμός, λεπτομερής μηχανική, κατασκευή, προμήθεια, επιθεώρηση και δοκιμές υλικού αναφορικά με το «θερμό τμήμα» του αναμορφωτή/reformer του πελάτη (πελάτης της συνδεδεμένης εταιρείας). Για την εκτέλεση αυτών των παραγγελιών, η προσφεύγουσα εισήγε βαλβίδες ελέγχου και λοιπά ανταλλακτικά από την, τα οποία μεταφέρονταν απευθείας μετά τον εκτελωνισμό τους στις εγκαταστάσεις της ανωτέρω ελληνικής εταιρείας στη, προκειμένου να συναρμολογηθούν, να αποθηκευτούν προσωρινά και στη συνέχεια να παραδοθούν απευθείας στον πελάτη της συνδεδεμένης εταιρείας της προσφεύγουσας (.....) στην (εξαγωγή).

Δεδομένου ότι, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν προέβη σε κάποια δραστηριότητα που να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. εντός Ελλάδος, προέκυψε το επίμαχο πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν ήταν δυνατόν να συμψηφιστεί με Φ.Π.Α. εκροών.

Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (όπου μεταφέρθηκε η ελεγκτική αρμοδιότητα από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ με την υπ' αριθμόν Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/22-07-2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ) έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει το δικαίωμα να λάβει ως επιστροφή τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, επειδή διαπίστωσε ότι στα έντυπα των εξαγωγών και συγκεκριμένα στη θέση 44 των διασαφήσεων εξαγωγών, δεν αναφέρεται ως εξαγωγέας η προσφεύγουσα αλλά η συνεργαζόμενη ελληνική εταιρεία ΕΚΜΕ Α.Ε., με Α.Φ.Μ..... Ήτοι, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν ήταν η προσφεύγουσα η οντότητα που διενήργησε τις εξαγωγές (δηλ. πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών) και ότι πριν τις εξαγωγές, λάμβαναν χώρα εγχώριες πωλήσεις αγαθών τουλάχιστον ίσης αξίας από την προσφεύγουσα προς την εν λόγω ελληνική εταιρεία, δηλαδή πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να επέρχεται συμψηφισμός με τον Φ.Π.Α. εισροών που αιτήθηκε προς επιστροφή η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Η εταιρεία δικαιούται να λάβει την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α. κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, παρ. 1 και 3, 32, παρ. 1 και 3 και 34, παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. και το εν λόγω δικαίωμα δεν δύναται να περιοριστεί λόγω μη τήρησης τυπικών υποχρεώσεων.

2^{ος} λόγος: Ο καταλογισμός Φ.Π.Α. εκροών στην εταιρεία λόγω υποτιθέμενης εγχώριας πώλησης των επίμαχων αγαθών αποτελεί παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του Φ.Π.Α., της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/23-07-2024 Υπόμνημα, προσκομίζοντας αντίγραφο διορθωτικού φορολογικού παραστατικού που αφορά στις εξαγωγές προς την, το οποίο αποτελούσε νέο στοιχείο που δεν είχε τεθεί στη διάθεσή της έως εκείνη τη στιγμή.

Ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/23-07-2024 Απόφαση περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72, παρ. 5 του ν. 5104/2024 και της Ε. 2010/2019, την οποία και

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 30, παρ. 2 του Ν. 2859/2000:

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

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περ. λε) της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

[...].».

Επειδή με την Ε. 2003/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«[...]

2. Οδηγίες για την εφαρμογή του ορισμού του εξαγωγέα κατά την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής

2.1 Ορισμός του εξαγωγέα

Σύμφωνα με το άρθρο 1(19) του κατ' Εξουσιοδότηση Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446, όπως τροποποιήθηκε από τον κατ' Εξουσιοδότηση Κανονισμό (ΕΕ) 2018/1063, ο "εξαγωγέας" ορίζεται ως εξής:

α) ο ιδιώτης που μεταφέρει εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, όταν τα εμπορεύματα αυτά περιέχονται στις προσωπικές αποσκευές του ιδιώτη,

β) σε άλλες περιπτώσεις, στις οποίες δεν εφαρμόζεται το στοιχείο α):

i) το πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, έχει την εξουσία να αποφασίσει και έχει αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το εν λόγω τελωνειακό έδαφος,

ii) όταν δεν εφαρμόζεται το σημείο i), οποιοδήποτε πρόσωπο εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, το οποίο είναι συμβαλλόμενο μέρος της σύμβασης δυνάμει της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το εν λόγω τελωνειακό έδαφος. » Τα στοιχεία (αριθμός EORI, ονοματεπώνυμο ή εταιρική επωνυμία και πλήρης διεύθυνση) του προσώπου που ενεργεί ως εξαγωγέας συμπληρώνονται στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ένα πρόσωπο για να μπορεί να ενεργήσει ως εξαγωγέας κατά την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής εξετάζονται αναλυτικά στη συνέχεια. Η σειρά με την οποία πρέπει να εξετάζονται τα κριτήρια για τον προσδιορισμό του εξαγωγέα απεικονίζεται στο παρακάτω διάγραμμα.

[...]

2.2 Εγκατάσταση στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης

Σύμφωνα με το άρθρο 5(31) του Κανονισμού (ΕΕ) 952/2013, ως "πρόσωπο εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης" ορίζεται:

α) στην περίπτωση φυσικού προσώπου, κάθε πρόσωπο που έχει τη συνήθη κατοικία του στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης,

β) στην περίπτωση νομικού προσώπου ή ένωσης προσώπων, κάθε πρόσωπο που έχει στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης την καταστατική του έδρα, την κεντρική του διοίκηση ή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση.

Σύμφωνα με το άρθρο 5(32) του ίδιου Κανονισμού, η "μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση" ορίζεται ως σταθερός τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας στον οποίο βρίσκονται σε μόνιμη βάση οι αναγκαίοι άνθρωποι και τεχνικοί πόροι και μέσω του οποίου πραγματοποιούνται εν όλω ή εν μέρει οι σχετικές με τα τελωνεία πράξεις ενός προσώπου.

Ένα πρόσωπο που δεν είναι εγκατεστημένο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εξαγωγέας για τελωνειακούς σκοπούς και επομένως τα στοιχεία του δεν μπορούν να συμπληρώνονται στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής.

Υπενθυμίζεται ότι, λαμβάνοντας υπόψη προηγούμενες κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η υπό σημείο (2) σχετική εγκύκλιος παρείχε τη δυνατότητα να τηρούνται οι διατυπώσεις εξαγωγής από πρόσωπο μη εγκατεστημένο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπό την προϋπόθεση του ορισμού έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου (και φορολογικού αντιπροσώπου για σκοπούς ΦΠΑ). Τονίζεται ότι αυτή η δυνατότητα δεν προβλέπεται πλέον από τις αναθεωρημένες κατευθυντήριες οδηγίες της Επιτροπής. Ως εκ τούτου η θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής δεν μπορεί να συμπληρώνεται με τα στοιχεία προσώπου που δεν είναι εγκατεστημένο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση βάσει της οποίας ο εξαγωγέας πρέπει να είναι πρόσωπο εγκατεστημένο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης δεν ισχύει στην περίπτωση της επανεξαγωγής μη ενωσιακών εμπορευμάτων σύμφωνα με το άρθρο 270(1) του Κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 και στην περίπτωση προσώπων που υποβάλλουν διασάφηση σε περιστασιακή βάση σύμφωνα με το άρθρο 170 (3)(β) του ίδιου Κανονισμού.

2.3 Εξουσία προσώπου να αποφασίσει την εξαγωγή των εμπορευμάτων

Η εξουσία ενός προσώπου να αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης πρέπει να προκύπτει αναμφισβήτητα από τις πράξεις των

συμβαλλόμενων μερών, στη βάση των οποίων τα εμπορεύματα πρόκειται να εγκαταλείψουν το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

Η συμφωνία μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών με την οποία αποδεικνύεται ότι έχει εκχωρηθεί στο πρόσωπο που ενεργεί ως εξαγωγέας η εξουσία να αποφασίσει την εξαγωγή των εμπορευμάτων εκτός της Ένωσης μπορεί να λαμβάνει τη μορφή σύμβασης, έγγραφης εντολής, συμφωνητικού κ.λπ..

Η ίδια η ανάληψη του ρόλου του εξαγωγέα σημαίνει ότι το εν λόγω πρόσωπο πράγματι "έχει αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν" από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, όπως απαιτείται από τον παραπάνω ορισμό.

2.4 Συμβαλλόμενο μέρος της σύμβασης δυνάμει της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης

Σε περιπτώσεις εξαγωγής όπου δεν εφαρμόζεται το άρθρο 1(19)(β)(ί) του Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446, οι ενδιαφερόμενοι επιχειρηματικοί εταίροι πρέπει να προβούν σε συμβατικές ή επιχειρηματικές ρυθμίσεις προκειμένου να καθορίσουν ποιος θα ενεργήσει ως εξαγωγέας, υπό την προϋπόθεση ότι το καθοριζόμενο πρόσωπο είναι εγκατεστημένο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης.

Ένας μεταφορέας, ένας διαμεταφορέας ή οποιοδήποτε άλλο συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να ενεργήσει ως εξαγωγέας εφόσον το πρόσωπο αυτό συμμορφώνεται με τον ορισμό του «εξαγωγέα» και συμφωνεί να αναλάβει αυτόν τον ρόλο και διαθέτει σε κάθε περίπτωση σχετική σύμβαση με την οποία του παρέχεται η δυνατότητα να ενεργήσει ως εξαγωγέας.

2.5 Απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν.2859/2000 "Κώδικας ΦΠΑ", οι οποίες αποτελούν ενσωμάτωση στο εθνικό μας δίκαιο των διατάξεων του άρθρου 146 παρ.ία της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112, απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Ένωσης από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

Βάσει σχετικού κανονιστικού πλαισίου (ΠΟΛ.1203/2016 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε), σε εθνικό επίπεδο, η χορήγηση της απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή είναι άμεσα συνδεδεμένη με τις τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής. Συγκεκριμένα, για την απαλλαγή της παράδοσης αγαθών προς εξαγωγή απαιτείται:

- Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή,
- Έκδοση τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής,
- Αποδεικτικό εξόδου εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του,
- Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου.

Με τις μέχρι τώρα διαδικασίες, η απαλλαγή από τον φόρο για τις εξαγωγές απαιτούσε, καταρχήν, ότι ο υποκείμενος στον φόρο πωλητής που διεκδικεί την απαλλαγή του ΦΠΑ θα έπρεπε να αναφέρεται ως εξαγωγέας στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, γίνεται κατανοητό ότι με τον νέο ορισμό του εξαγωγέα το πρόσωπο που αναφέρεται στη θέση 2 της διασάφησης εξαγωγής δεν είναι απαραίτητα το πρόσωπο που πραγματοποιεί την φορολογητέα πράξη της παράδοσης των αγαθών που εξάγονται.

Ως εκ τούτου η έννοια του «εξαγωγέα», ο οποίος αναφέρεται στη θέση 2, δεν ταυτίζεται πάντα με την έννοια του «πωλητή», δηλαδή του προσώπου που κατά τις διατάξεις της νομοθεσίας του ΦΠΑ δικαιούται απαλλαγής κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή.

Συνεπώς, για σκοπούς ΦΠΑ, το πρόσωπο το οποίο δικαιούται της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ και το οποίο θα πρέπει να διαθέτει το αποδεικτικό εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είναι ο πωλητής των αγαθών ανεξάρτητα αν αναφέρεται ή όχι στη θέση 2 της διασάφησης. Σε κάθε περίπτωση ο πωλητής των αγαθών είτε ενεργεί ο ίδιος ως εξαγωγέας είτε εκχωρεί το δικαίωμα σε άλλο πρόσωπο να ενεργήσει ως εξαγωγέας, αναφέρεται στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής όπου συμπληρώνεται πάντα ο ΑΦΜ που οφείλει να έχει λάβει το πρόσωπο αυτό στη χώρα μας.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών προς εξαγωγή κατά την οποία η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται σε άλλο κράτος μέλος, κατ' εφαρμογή σχετικών διατάξεων του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής των εμπορευμάτων απαιτείται να κατέχει οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου χορηγείται από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές του άλλου Κράτους Μέλους όπου υποβάλλεται η διασάφηση.

2.6 Συμπλήρωση της διασάφησης εξαγωγής

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, με δεδομένη την ευελιξία που παρέχουν πλέον οι διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας ως προς τον προσδιορισμό του εξαγωγέα, το πρόσωπο που δύναται να ενεργεί ως εξαγωγέας δεν ταυτίζεται πάντα με το πρόσωπο του πωλητή των προς εξαγωγή αγαθών το οποίο δικαιούται της σχετικής απαλλαγής από τον ΦΠΑ και των ευεργετημάτων που συνδέονται με την εξαγωγή.

Ως εκ τούτου έχει ιδιαίτερη σημασία η ορθή συμπλήρωση της διασάφησης εξαγωγής υπό το πρίσμα του νέου ορισμού του εξαγωγέα, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις που απορρέουν τόσο από την τελωνειακή νομοθεσία όσο και από τη νομοθεσία για τη φορολογική μεταχείριση των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εξαγωγής και τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να διαθέτει στο αρχείο του κάθε υποκείμενος στο φόρο πωλητής ως δικαιολογητικά της απαλλαγής από ΦΠΑ.

[...].».

Επειδή οι διατάξεις των άρθρων 32, παρ. 3 και 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 1 του Ν. 4281/2014, έχουν ως εξής:

- Άρθρο 32, παρ. 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»
- Άρθρο 34, παρ. 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 εκρών- εισρών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

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

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

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα μεταπωλούσε τα αγαθά που εισήγε στην στις εταιρείες, με παράδοση σε αντίστοιχα, χωρίς να χρεώνει Φ.Π.Α. στα εκδιδόμενα τιμολόγια της, καθότι οι εν λόγω πωλήσεις ήταν εξαγωγές σε τρίτες χώρες. Αποτέλεσμα αυτού για την προσφεύγουσα ήταν ο σχηματισμός πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., μη δυνάμενο να συμψηφιστεί με Φ.Π.Α. εκροών.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης (και κατ' επέκταση επιστροφής) του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., **εκ μόνου του λόγου ότι** στα έντυπα των εξαγωγών και συγκεκριμένα στη θέση 44 των διασαφήσεων εξαγωγών, δεν αναφερόταν ως εξαγωγέας η προσφεύγουσα αλλά η ελληνική εταιρεία, με Α.Φ.Μ.

Επειδή η προσφεύγουσα απέστειλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. ΔΕΔΕΙ 2024 ΕΜΠ/02-09-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε **διορθωμένες** διασαφήσεις εξαγωγών, **στη θέση 44 των οποίων αναφέρεται πλέον ως εξαγωγέας η ίδια.**

Επειδή η Υπηρεσία μας απέστειλε το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/04-09-2024 έγγραφο προς το αρμόδιο τελωνείο (Α' Τελωνείο Εξαγωγών Θεσσαλονίκης), με το οποίο αιτήθηκε την επιβεβαίωση της εγκυρότητας των εν λόγω διορθωμένων διασαφήσεων εξαγωγής, οι οποίες είναι οι κάτωθι:

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Επειδή το Α' Τελωνείο Εξαγωγών Θεσσαλονίκης ανταποκρίθηκε μέσω του υπ' αριθμόνΕΜΠ/06-09-2024 εγγράφου (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/09-09-2024), με το οποίο **επιβεβαίωσε την εγκυρότητα των ανωτέρω διασαφήσεων.**

Επειδή δεδομένων των ανωτέρω, εκλείπει πλέον ο μοναδικός λόγος απόρριψης εκ μέρους του ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ του δικαιώματος επιστροφής του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α..

Επειδή κατά τα λοιπά, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 36-37) αναφέρεται ότι:

- «Πραγματοποιήθηκε έλεγχος στο σύνολο των προσκομισθέντων παραστατικών και δε διαπιστώθηκαν παραλείψεις ή παρατυπίες» και
- «[...] διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών».

Επειδή τέλος, αναφορικά με τους πίνακες με τις διασαφήσεις εξαγωγών που περιλαμβάνονται στη σελ. 43 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, σημειώνονται τα εξής:

- για την υπ' αριθμόν διασάφηση στη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021, δεν προσκομίστηκε διόρθωση, με αποτέλεσμα να παραμένει ποσό Φ.Π.Α. εισροών που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, το οποίο προσδιορίζεται κατ' αναλογία της αξίας της εν λόγω διασάφησης προς τη συνολική αξία των διασαφήσεων της οικείας περιόδου, ήτοι $[23.108,61 \text{ €} / 240.941,18 \text{ €} = 10\% \rightarrow 10\% * 23.563,84 \text{ €} = 2.356,38 \text{ €}]$.
- οι υπ' αριθμ. και διασαφήσεις στη φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/12/2023, δε λαμβάνονται υπόψη, καθότι, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, δε σχετίζονται με τις επίμαχες συναλλαγές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΙ 2024 ΕΜΠ** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία (πρώην) με ελληνικό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. /**26.01.2024** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

A)/26.01.2024 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:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	23.563,84	0,00	21.207,46	2.356,38

B)/26.01.2024 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:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Πιστωτικό υπόλοιπο	83.887,47	0,00	83.887,47	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	766,81	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορ. περιόδου	23.563,84	0,00	21.207,46	2.356,38
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	107.451,31	0,00	105.094,93	2.356,38
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	766,81	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58Α ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	0,00	383,41	0,00	0,00

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	1.150,22	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	107.451,31	0,00	105.094,93	2.356,38

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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