



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/02/2025

Αριθμός απόφασης: 251

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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. 1126366 ΕΞ 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 ..10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «... με ΑΦΜ ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθμ. 26.6.2024 αίτησης επιστροφής

αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ποσού 358.850,08€ εντόκως επί της υποβληθείσας με επιφύλαξη με αριθμό δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου από 1.5.2024 έως και 31.5.2024 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...**10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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:

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό ../26-06-2024 δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.05.2024-31.05.2024 με επιφύλαξη, διατυπωμένη στο υπ'αρ. ... αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ..., ζητώντας: α) Να αναμορφωθούν οι κωδικοί 402 και 410 της δήλωσης, στους οποίους πρέπει να αναγραφεί το ποσό των 358.850,08€, που αντιστοιχεί στον επίμαχο Φ.Π.Α. εκροών που η εταιρεία χρέωσε στην άνω αλλοδαπή (ιταλική) εταιρεία «...», για ενδοκοινοτικές παραδόσεις προϊόντων, δυνάμει του άνω χρεωστικού τιμολογίου, το οποίο, μεταγενέστερα διορθώθηκε, δια της εκδόσεως ισόποσου πιστωτικού, κατά τα προαναφερθέντα β) Να διαμορφωθεί – αυξηθεί το σύνολο του φόρου εισροών της περιοδικής δήλωσης στο ποσό των 3.016.747,30€ (κωδ. 430), αντί 2.657.897,22€ βάσει δήλωσης γ) Να μειωθεί ο καταβλητέος Φ.Π.Α. στο ποσό των 240.011,85€ (κωδ. 480 και 511), αντί για 598.861,93€ βάσει δήλωσης 4. Να επιστραφεί ο εν λόγω Φ.Π.Α. ποσού 358.850,08€ εντόκως, κατ' αρ. 52 παρ.4 του Ν. 5104/2024, από την επομένη υποβολής της παρούσας και μέχρι πλήρους επιστροφής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...και την έντοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του φόρου 358.850,08€, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

Πλημμελής και εσφαλμένη σιωπηρή απόρριψη της υποβληθείσας επιφύλαξης, ήτοι σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 138 της Οδηγίας Φ.Π.Α., το άρθρο 28 του Κ.Φ.Π.Α. και το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 5104/2024, σε συνδυασμό και με την ερμηνευτική εγκύκλιο Ε.2019/2022 και της Ενωσιακές Αρχές της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και της αναλογικότητας

Η επιφύλαξη της ως άνω δήλωσης ερείδεται στην προσθήκη στον Φ.Π.Α. των εισροών μηνός Μάϊου 2024, της αξίας του με αρ. ... πιστωτικού τιμολογίου με φόρο ύψους 358.850,08€, το

οποίο εξέδωσε προς την εδρεύουσα στην Ιταλία, εταιρεία με την επωνυμία «...» (εφεξής «....») με ΑΦΜ:

Με το υπ'αρ. ... τιμολόγιο προς την ... επιβάρυνε την ως άνω ιταλική επιχείρηση με ΦΠΑ ύψους 358.850,08€, για την πώληση και παράδοση, προϊόντων αλουμινίου που παράγει, με σκοπό τη διανομή τούτων στην Ιταλία, στο πλαίσιο του από 16.3.2022 συμφωνητικού διανομής (distribution agreement) που καταρτίσθηκε μεταξύ των δύο εταιρειών, επειδή ο αλλοδαπός παραλήπτης δεν είχε καταχωρηθεί στο VIES κατά την περίοδο από 1.4.2022 έως 30.11.2022. Το ποσό αυτό απέδωσε στο ελληνικό Δημόσιο με σχετικές εκπρόθεσμες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. περιόδου από 01.4.2022 έως και 30.11.2022.

Μετά όμως την αναδρομική, από 01.01.2022 καταχώριση του αλλοδαπού αγοραστή στο σύστημα VIES (ενεγράφη στο σύστημα vies την 06.12.2022 με αναδρομική ισχύ από 01.01.2022) και την τήρηση των υποχρεώσεών του (καταχωρίσεις των οικείων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στην Ιταλία), η προσφεύγουσα προέβη στη διόρθωση του άνω χρεωστικού τιμολογίου, με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, κατ' εφαρμογή των αναφερομένων στην εγκύκλιο Ε.2019/2022 περί διόρθωσης του εν λόγω ΦΠΑ.

Κατά τα προαναφερθέντα ζητά να αναμορφωθούν οι κωδικοί 402 και 410 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» της δήλωσης ΦΠΑ, της υποβληθείσας με αριθμό δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου από 1.5.2024 έως και 31.5.2024 και να συμπεριληφθεί το ποσό των 358.850,08 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στον επίμαχο Φ.Π.Α. εκρών που χρέωσε στην άνω αλλοδαπή (ιταλική) εταιρεία «.....», για ενδοκοινοτικές παραδόσεις προϊόντων.

Να διαμορφωθεί – αυξηθεί το σύνολο του φόρου εισροών της περιοδικής δήλωσης στο ποσό των 3.016.747,30 ευρώ (κωδ. 430), αντί 2.657.897,22 ευρώ βάσει δήλωσης.

Να μειωθεί ο καταβλητέος Φ.Π.Α. στο ποσό των 240.011,85 ευρώ (κωδ. 480 και 511), αντί για 598.861,93 ευρώ βάσει δήλωσης.

Να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς ο εν λόγω Φ.Π.Α. ποσού 358.850,08 ευρώ εντόκως, κατ' αρ. 52 παρ.4 του Ν. 5104/2024, από την επομένη υποβολής της επιφύλαξης, με την οποία υποβλήθηκε σχετικό αίτημα έντοκης επιστροφής, ή άλλως από την επομένη της άσκησης της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής και μέχρι πλήρους επιστροφής.

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης.

Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42».

Επειδή, στο άρθρο 42 παρ. 1 και 2 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. α) α) Σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης του φορολογούμενου. Ειδικά για τη δήλωση που υποβάλλεται με επιφύλαξη, η προθεσμία του πρώτου εδαφίου εκκινεί από την αποδοχή της επιφύλαξης από τη Φορολογική Διοίκηση, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο...δ) Με την επιφύλαξη των περ. α) έως γ), το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματός του για επιστροφή, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο»..... 5. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 37 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή....»

Επειδή, στο άρθρο 72 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης....»

Επειδή στο άρθρο 28 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 άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, με την Ε 2019/2022 με ισχύ από 01.01.2020 ορίζεται ότι :

«...Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενωσιακό 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).

δ. Ειδικότερα θέματα

- i. 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.

....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....».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 24.07.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. ..., διενεργήθηκε έλεγχος στη προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ... που στάλθηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και αφορούσε τη μη επιβεβαίωση από το σύστημα VIES των κάτωθι ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προσφεύγουσας προς την ιταλική επιχείρηση με την επωνυμία ... με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... περιόδου από 01.04.2022 έως και 30.11.2022:

Α/Α	ΜΗΝΑΣ	ΑΡ.ΔΗΛ.	ΠΟΣΟ σε (€)
1	04/2022	...	0,17

2	05/2022	...	218.751,96
3	06/2022	...	245.329,86
4	07/2022	...	338.033,76
5	09/2022	...	233.857,14
6	10/2022	...	219.335,79
7	11/2022	...	239.900,02
		ΣΥΝΟΛΟ	1.495.208,70

Παράλληλα η Δ.Ο.Υ. .. με το υπ. αριθμ. Πρωτ. .. έγγραφό της ζήτησε από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' να συνδράμει ως προς την επιβεβαίωση έναρξης VIES του αλλοδαπού ΑΦΜ: ..., η οποία στη συνέχεια με τα με αρ. πρωτ.έγγραφα, μετά από αμοιβαία διοικητική συνδρομή με τις Ιταλικές Φορολογικές Αρχές, επιβεβαίωσε ότι η ιταλική επιχείρηση έχει έγκυρο ΑΦΜ/ΦΠΑ ... για ενδοκοινοτικές συναλλαγές από 30/11/2022 και μετά. Λόγω της μη απαλλαγής από τον ΦΠΑ των πωλήσεων της προς την ως άνω αλλοδαπή εταιρία, συνολικού ύψους 1.495.208,70€, (πριν την 30.11.2022) όπως αυτές αποτυπώνονται στον παραπάνω πίνακα στάλθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... στην προσφεύγουσα οι με αρ. πρωτ. ... προσκλήσεις προκειμένου να προβεί στον έλεγχο (μεταξύ άλλων) του εν λόγω αλλοδαπού ΑΦΜ και να υποβάλει σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα απέστειλε μόνο φωτοτυπίες τιμολογίων που εξέδωσε προς την ιταλική επιχείρηση, χωρίς να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Βάσει των ανωτέρω από τη φορολογική αρχή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα έλεγχος ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, βάσει του υπ. αρ. πρωτ. ... εγγράφου της Δ.Ο.Υ. που αφορούσε την ιταλική επιχείρηση με την επωνυμία

Η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση της με αρ. πρωτ. .../12.06.2023 πρόσκλησης άρθρου 14 του Ν.4987/2022 και του με αρ. πρωτ. ...12.06.2023 εγγράφου με την οποία κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου, από τη φορολογική αρχή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18, 19, και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και ο συνολικός αναλογών φόρος ποσού 358.850,08€ επί της αξίας (1.495.208,70€) των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 179.525,06€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 538.375,14€, βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... (Χ.Κ./17.07.2023) το οποίο εξοφλήθη ολοσχερώς.

Κατόπιν των ανωτέρω λόγω αποκατάστασης των ως άνω παρατυπιών από την προσφεύγουσα με την υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταλογισμό από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την 26/06/2024 την υπ' αριθ.... αίτηση επιφύλαξης άρθρου 24 του ν. 5104/2024 επί της 23436/26.06.2024 αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. ημερολογιακής περιόδου από 1/05/2024 έως 31/05/2024 και ζήτησε την έκπτωση/επιστροφή του φόρου εισροών ποσού 358.850,08€ (ήτοι του ποσού φόρου που βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ ... βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ), ισχυριζόμενη την αναδρομική καταχώρηση του αλλοδαπού αγοραστή στο σύστημα vies από 01/01/2022. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .. με την πάροδο άπρακτου τριμήνου.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών που προβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυπέβαλε:

α) Το από 26/06/2023 έγγραφο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Ιταλίας), από το οποίο, που βεβαιώνει ότι η επιχείρηση είναι εγκεκριμένη για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, χωρίς όμως να αναγράφει την ημερομηνία έναρξης.

Η δε ημερομηνία 01/01/2022, που αναφέρεται στο έγγραφο και επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορά την έναρξη της δραστηριότητας «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΙΔΗΡΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ» και όχι την ημερομηνία έγκρισης ένταξής της στο σύστημα vies, για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

β) Την από 04/03/2024 δήλωση - ένορκη βεβαίωση (Ιταλού) ορκωτού λογιστή, που περιορίζεται στην περιγραφή της διαδικασίας για την ένταξη σε σύστημα vies.

Κατά συνέπεια, από τα προσκομισθέντα έγγραφα της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται η αναδρομική καταχώρηση του αλλοδαπού νομικού προσώπου στο σύστημα VIES.

Επειδή, από το ηλεκτρονικό σύστημα vies (σχετ. εκτύπωση με ημερομηνία άντλησης στοιχείων 23/10/2024) προκύπτει ότι η αλλοδαπή επιχείρηση με ΑΦΜ ... νομιμοποιείται για εκτέλεση ενδοκοινοτικών πράξεων από 30/11/2022 και μετά. Το ίδιο βεβαιώνεται και με το με αρ. πρωτ..... έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων Τμήμα ΣΤ', (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) μετά από αμοιβαία διοικητική συνδρομή με τις Ιταλικές φορολογικές αρχές.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ...η με αρ. πρωτ. αίτηση επιφύλαξης επί της με αριθμό δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.5.2024-31.5.2024 που υπέβαλε στη φορολογική αρχή η προσφεύγουσα για την έντοκη επιστροφή του καταβληθέντος φόρου 358.850,08€ (βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ/17.07.2023), καθώς δεν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις των ως άνω ενδοκοινοτικών παραδόσεων για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α., ήτοι δεν διέθετε ενδοκοινοτικό

ΑΦΜ/ΦΠΑ ο αποκτών τα αγαθά κατά την περίοδο από 01.04.2022 έως και 29.11.2022, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν.2859/2000 και στην Ε 2019/2022.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «... με **ΑΦΜ**

Εντελλόμεθα όπως το 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.