



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12.3.2025

Αριθμός απόφασης: 650

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ), Α.Φ.Μ., με έδρα στον επί της οδού, αρ. ..., κατά α) της με αριθμό/24.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και β) της με αριθμό/24.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2024- 31.5.2024, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ), 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό/24.10.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 23.106,75€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 11.553,38€, ήτοι συνολικό ποσό 34.660,13€.

2. Με τη με αριθμό/24.10.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2024- 31.5.2024, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.923,21€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 961,61€, ήτοι συνολικό ποσό 2.884,82€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διενεργήθηκε βάσει της αρ. /25.6.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η με αριθμό /7.6.2024 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.681,57 €. Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε ότι τα κάτωθι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την Ολλανδική επιχείρηση, ΑΦΜ αφορούν σε απαλλασσόμενες πράξεις:

Α/Α	ΣΕΙΡΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	INV	2	30/6/2023	Τιμολόγιο Παροχής/ Ενδοκοινοτική Παροχή Υπηρεσιών	62.890,19
2	INV	3	31/8/2023	Τιμολόγιο Παροχής/ Ενδοκοινοτική Παροχή Υπηρεσιών	20.578,14
3	INV	4	31/10/2023	Τιμολόγιο Παροχής/ Ενδοκοινοτική Παροχή Υπηρεσιών	7.237,13
4	INV	5	31/12/2023	Τιμολόγιο Παροχής/ Ενδοκοινοτική Παροχή Υπηρεσιών	11.566,29
5	INV	6	31/12/2023	Τιμολόγιο Παροχής/ Ενδοκοινοτική Παροχή Υπηρεσιών	7.446,21

6	0	1	15/3/2024	Τιμολόγιο Παροχής/ Ενδοκοινοτική Παροχή Υπηρεσιών	9.488,37
---	---	---	-----------	---	----------

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι ο έλεγχος θεωρεί πως τα υποβληθέντα στοιχεία δε συνιστούν αποδεικτικά για την ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών χωρίς ουσιαστική τεκμηρίωση της απόφασής του και αορίστως κρίνει ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν είναι ενδοκοινοτικές καθώς με το υπ. αριθ./21.10.2024 υπόμνημά της έθεσε σε γνώση του ελέγχου τα ακόλουθα:

1. τιμολόγια, στα οποία αναγράφεται ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου,
2. την επαλήθευση της εγκυρότητας του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου μέσω του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας -VIES (επισυνάφθηκε το σχετικό αποδεικτικό εγκυρότητας),
3. στα τιμολόγια που προσκομίστηκαν αναγράφεται ο χρόνος παρεχόμενης υπηρεσίας καθώς και η περιγραφή της,
4. προσκομίστηκε η υποβληθείσα δήλωση συμφωνητικών που περιλαμβάνει τη συμφωνία αναφορικά με τα εκδιδόμενα τιμολόγια που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος ως ενδοκοινοτικά,
5. οι κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού που αποδεικνύουν την εξόφληση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (επισυνάφθηκε το αντίγραφο κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού),
6. προσκομίστηκαν οι πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, στους οποίους αναγράφονται όλες οι σχετικές πράξεις,
7. σύμφωνα με το άρθρο 30 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»,
8. συντρέχουν οι όροι του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του υποκείμενου στο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου,

εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 2859/2000:

«1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

2. Γενικοί κανόνες

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

β) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι

υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τρόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα ...

5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών ...

6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...

7. Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...

8. Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

...

9. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα. ...

10. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης. ...

11. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού ...

12. Μίσθωση μεταφορικών μέσων L O τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου: ...

13. Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο. ...

14. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας ...

15. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού ...

16. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 16 παρ. 1 του ανωτέρω νομοθετήματος 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...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. ...»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ./2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου:

«2.2 Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών σε χώρες εκτός Ελλάδος.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών, που παρέχονται προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο, που έχει την εγκατάστασή του εντός ή εκτός Κοινότητας, από παρέχοντα τις υπηρεσίες, εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, απαιτούνται:

1. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΦΜ του λήπτη.
2. Για την ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών είναι απαραίτητη η εγγραφή στο VIES και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους και υποχρεωτική η υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Περαιτέρω:
3. Ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη και τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας.
4. Εξετάζεται ο χρόνος, το είδος και ο τόπος διενέργειας της παρεχόμενης υπηρεσίας σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2859/2000.
5. Επαληθεύεται η δυνατότητα πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών, από τον ίδιο ή από άλλον που ενήργησε για λογαριασμό του.
6. Σε ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, διενεργείται επαλήθευση αυτής, στην οικεία φορολογική περίοδο, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.
7. Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ο έλεγχος, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2019/2022 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.»:

«[...] 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). [...]

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με βάση την υπ' αριθ./25.6.2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας, αιτία για την έκδοση της οποίας αποτέλεσε η με αριθμό/7.6.2024 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.681,57 €.

Επειδή στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα με αριθμό .../30.6.2023, .../31.8.2023,/31.10.2023, .../31.12.2023, .../31.12.2023 ΚΑΙ .../15.3.2024 Τιμολόγια Παροχής/ Ενδοκοινοτικής Παροχής Υπηρεσιών προς την επιχείρηση-μέλος του ίδιου ομίλου με έδρα στην, συνολικής αξίας 119.206,33 €, στα οποία δεν περιλαμβάνεται Φ.Π.Α..

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι στα συγκεκριμένα φορολογικά παραστατικά θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνεται ΦΠΑ 24% καθώς, αφού δεν προσκομίστηκε η σχετική σύμβαση επίσημα μεταφρασμένη, δεν προκύπτει το είδος της υπηρεσίας και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται αν ο τόπος φορολόγησης είναι στο εσωτερικό της χώρας ή στη χώρα που παρέχεται η υπηρεσία. Ως εκ τούτου, καθόσον εκλείπουν στοιχεία τεκμηρίωσης, για τις εν λόγω συναλλαγές δεν αποδεικνύεται ότι αποτελούν απαλλασσόμενες πράξεις και ο έλεγχος καταλόγισε το μέρος του φόρου, συνολικού ποσού 28.609,52 €, που αναλογεί σε αυτές.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα προσκομίζει τη σύμβαση επίσημα μεταφρασμένη κι επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω αμοιβές υπάγονται σε Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας καθώς οι παρεχόμενες υπηρεσίες που αναλύονται στο παράρτημα της σύμβασης αφορούν στην έρευνα για επιλογή ατόμων που θα απασχοληθούν στη μητρική εταιρεία η οποία διαθέτει εγκαταστάσεις σε πολλές χώρες σε Ευρώπη, Αμερική και Ασία και προσκομίζει επιπλέον πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών και την από 1.1.2023 σύμβαση με την Ολλανδική επιχείρηση.

Επειδή η προσφεύγουσα προκειμένου να αποσαφηνίσει το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών παραπέμπει στην από 1.1.2023 Σύμβαση που έχει συνάψει με τις, η οποία έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ με την υπ' αριθ./2023 κατάσταση συμφωνητικών άρ. 8 παρ. 16 του ν. 1882/90, και στην οποία αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα συμφωνεί να παρέχει στην ολλανδική επιχείρηση υπηρεσίες πρόσληψης και παρόμοιες υπηρεσίες συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, των παρακάτω: α) αναζητήσεις για την απόκτηση ταλέντων και σχετικά καθήκοντα, συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης αιτήσεων και υποψηφίων, επιλογής, διαδικασίες συνέντευξης, β) ανάλυση και επεξεργασία σχετικών δεδομένων, γ) συνεργασία με τρίτα πρακτορεία, δ) διαδικασία πρόσληψης και ε) οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία έχει συμφωνηθεί από κοινού.

Επειδή, επίσης στην ανωτέρω σύμβαση ως προς τις αμοιβές των υπηρεσιών αναφέρονται τα εξής:

- (i) Η Πάροχος Υπηρεσιών υπολογίζει την αξία του τιμολογίου της προσθέτοντας το λειτουργικό περιθώριο κέρδους 5% στα Άμεσα Έξοδα και τα Έμμεσα Έξοδα.
- (ii) Ο συνολικός λογαριασμός εξετάζεται κατά το τέλος του οικονομικού έτους της Παρόχου Υπηρεσιών.
- (iii) Η καταβολή του τιμολογίου υπόκειται σε επαλήθευση από την Αποδέκτρια των Υπηρεσιών και η καταβολή πραγματοποιείται εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του τιμολογίου.

Επειδή από την από 24.10.2024, οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος αξιολόγησε τα προσκομισθέντα με το υπ' αριθ./21.10.2024 υπόμνημα στοιχεία και αναγνώρισε ότι α) στα τιμολόγια αναγράφεται ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου, β) έχει επαληθευτεί η εγκυρότητα του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου μέσω του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας -VIES και γ) από τις κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει η εξόφληση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κατάλληλα στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι οι ως άνω αμοιβές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., ωστόσο δεν φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2859/2000, συνεπώς, ο ισχυρισμός της πρέπει να γίνει δεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 22.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ), Α.Φ.Μ., και την **ακύρωση** των με αριθμό των με αριθμό/24.10.2024 και/24.10.2024 Οριστικών

Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.1.2023- 31.12.2023 και 1.1.2024- 31.5.2024, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Α) Φορολογική περίοδος 1.1.2023- 31.12.2023:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Σύνολο Φόρου για καταβολή	0,00	34.660,13	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.225,57	0,00	3.225,57	0,00

(Ως η υπ' αριθ./24.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Β) Φορολογική περίοδος 1.1.2024- 31.5.2024:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Σύνολο Φόρου για καταβολή	0,00	2.884,82	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	3.681,57	0,00	3.681,57	0,00

(Ως η υπ' αριθ...../24.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.