



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 29-07-2025

Αριθμός απόφασης: 1343

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. 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)».

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31-03-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά :

α)της υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.,

β)της υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. και

γ)της υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-03-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, 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:

Με την υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 746.397,97€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 373.199,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.119.596,97€.

Με την υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 410.061,72€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 205.030,85€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 615.092,57€.

Με την υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους 2.187.601,74€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 1.093.800,88€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.281.402,62€.

Στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων κατονομάζεται η προσφεύγουσα ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο με την ιδιότητα του φορολογικού αντιπροσώπου της εταιρίας «.....», ΑΦΜ

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 27-02-2025 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., δυνάμει της υπ'αριθμ./24-12-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ./12-12-2024 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ., η από 11-12-2024 Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής διατάξεων του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) για την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ Σύμφωνα με την

πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ για τα φορολογικά έτη 2020-2022 και ειδικότερα από τον έλεγχο των συναλλαγών της ιταλικής μητρικής επιχείρησης με ελληνικές επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι η μητρική ιταλική εταιρία αποθήκευε τα εμπορεύματα που προορίζονταν για τις ελληνικές επιχειρήσεις στο λιμάνι των και σε άλλους αποθηκευτικούς χώρους εντός της ελληνικής επικράτειας και εξέδιδε τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί τους κανόνες για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με το άρθρο 7^α Ν.2859/2000. Ως εκ τούτου, για τις εν λόγω συναλλαγές, η ελεγχόμενη οντότητα στην Ελλάδα, ως επιχείρηση που εγγράφηκε στην Ελλάδα (κράτος-μέλος άφιξης των εμπορευμάτων) για σκοπούς ΦΠΑ, όφειλε να υποβάλλει δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης και να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ με τις περιοδικές δηλώσεις. Το 1^ο ΕΛ.ΚΕ., υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι η αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων πρέπει να προστεθεί στις φορολογητέες εκροές, ανά φορολογική περίοδο, ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

- στη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/03/2020 : **76.441,67** (φόρος που αναλογεί 18.346,00)
- στη φορολογική περίοδο 01/04/2020-30/06/2020 : **1.182.660,38** (φόρος που αναλογεί 283.838,50)
- στη φορολογική περίοδο 01/07/2020-30/09/2020 : **1.163.003,14** (φόρος που αναλογεί 279.120,76)
- στη φορολογική περίοδο 01/10/2020-31/12/2020 : **222.803,76** (φόρος που αναλογεί 53.472,90)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

- στη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/03/2021 : **1.004.804,90** (φόρος που αναλογεί 241.153,18)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

- στη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/03/2022: **2.567.842,84** (φόρος που αναλογεί 616.611,02)
- στη φορολογική περίοδο 01/04/2022-30/06/2022: **2.275.176,31** (φόρος που αναλογεί 546.042,31)
- στη φορολογική περίοδο 01/07/2022-30/09/2022: **1.603.544,99** (φόρος που αναλογεί 384.850,80)
- στη φορολογική περίοδο 01/10/2022-31/12/2022: **2.667.073,25** (φόρος που αναλογεί 640.097,61).

Επιπλέον, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ, εξέδωσε τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς επιχειρήσεις της Βουλγαρίας και της Ιταλίας, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων. Το 1^ο ΕΛ.ΚΕ., υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

- στη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/03/2020 : **49.041,65**
- στη φορολογική περίοδο 01/10/2020-31/12/2020 : **416.040,98**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

- στη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/03/2021 : **703.785,65**.

Κατόπιν αυτών, το 1^ο ΕΛ.ΚΕ., κοινοποίησε στην ελεγχόμενη οντότητα το υπ'αριθμ./29-01-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ των ως άνω φορολογικών περιόδων. Υποβλήθηκαν το με αρ. πρωτ./18-02-2025 υπόμνημα της εταιρίας και το με αρ. πρ./18-02-2025 υπόμνημα της προσφεύγουσας με τις απόψεις τους που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Δεν ευθύνεται ως φορολογική αντιπρόσωπος της εταιρίας, διότι ορίστηκε φορολογική εκπρόσωπος αυτής. Εσφαλμένη η σχετική κρίση του ελέγχου. Η εγκατεστημένη στην Ιταλία εταιρία έχει λάβει ΑΦΜ στην Ελλάδα και δεν απαιτείται να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο. Επιπλέον, δεν πραγματοποίησε ποτέ ενέργειες φορολογικού αντιπροσώπου, δεν γνωρίζει τους αντισυμβαλλόμενους της εταιρίας, δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία, δεν την εκπροσωπεί σε κανένα κράτος εντός ή εκτός ΕΕ, δεν εισπράττει χρήματα για λογαριασμό της, δεν έχει καμία ανάμιξη με τη διακίνηση των εμπορευμάτων. Υπέβαλε μόνο περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την εταιρία με ΑΦΜ Ελλάδος. Ο ορισμός της ως φορολογικής αντιπροσώπου στο μητρώο taxis οφείλεται σε αδυναμία του μηχανογραφικού συστήματος της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ. Το άρθρο 50 Ν. 4174/2013 κατισχύει της διάταξης του άρθρου 55 περ. β' Ν.2859/2000 και δεν προβλέπει αλληλέγγυα ευθύνη για τους φορολογικούς αντιπροσώπους. Επιπλέον, δεν άσκησε ποτέ πράξεις διαχείρισης ή εκπροσώπησης της εταιρίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ΚΦΔ : «..... Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:.....θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 4987/2022, όπως ίσχυε : «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Διοικητής, με απόφασή του, καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου. 2. Εξαιρετικά, για την εκπροσώπηση, για σκοπούς του Φ.Π.Α., φορολογούμενου, ο οποίος δεν έχει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α..»

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) :

«Άρθρο 35. Υπόχρεοι στο φόρο

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:..... β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους -μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε', στ' και η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από

αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ' και η',.....

Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

.....4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:..... δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου αυτής, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.....

7.Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:..... δ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35,.....

Άρθρο 55. Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/22-05-2013 - Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης : **«Άρθρο 1 Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ.**

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1.β' του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) υποχρεούνται, να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα. Στις περιπτώσεις που οι ως άνω υποκείμενοι δεν ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η οποία αποτελεί, για τις ανάγκες εφαρμογής της και μόνο, δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./έναρξης εργασιών....

Άρθρο 3 Ορισμός - ανάκληση φορολογικού αντιπροσώπου

1. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο έχει λάβει Α.Φ.Μ. με τις διαδικασίες της ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Α.Υ.Ο. και επιθυμεί στο εξής να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, υποβάλλεται από τον φορολογικό αντιπρόσωπο στον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. φορολογίας του η σχετική δήλωση μεταβολής, έντυπο Μ2 ή Μ3, κατά περίπτωση, συνυποβάλλεται το έντυπο Μ7, καθώς και το σχετικό για τον ορισμό του πληρεξούσιου έγγραφο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.....**2.** Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο

επιθυμεί την ανάκληση του φορολογικού αντιπροσώπου, προκειμένου ο ίδιος να εκπληρώνει πλέον τις φορολογικές του ως προς τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις, αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών τη δήλωση της παρούσας, σημειώνοντας (X) στις ενδείξεις «Μεταβολή» και «Ανάκληση φορολογικού αντιπροσώπου», αναγράφοντας ως ημερομηνία μεταβολής την ημερομηνία ανάκλησης του εγγράφου πληρεξουσιότητας, τον Α.Φ.Μ. που διαθέτει στην Ελλάδα μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης.....

Άρθρο 4 Υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολή του φόρου

Οι υποκείμενοι του άρθρου 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν με ηλεκτρονικό τρόπο δήλωση Φ.Π.Α. και να καταβάλλουν το τυχόν οφειλόμενο ποσό για κάθε φορολογική περίοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α'/7-11-2000), όπως ισχύει...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/2016 - 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 : «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)..... 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 εγκατεστημένα 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για φορολογητέες πράξεις που διενεργούνται στο εσωτερικό της Ελλάδος από επιχείρηση με εγκατάσταση σε άλλο κράτος-

μέλος της Ε.Ε. και έχουν ως τόπο φορολογίας την Ελλάδα και, εφόσον δεν υπάρχει υποχρέωση για μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει είτε να λάβει Α.Φ.Μ. /Φ.Π.Α. μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, που θα ενεργεί για λογαριασμό της (καθίσταται υπόχρεος για την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. και φέρει αλληλέγγυα ευθύνη), είτε να λάβει ελληνικό Α.Φ.Μ. /Φ.Π.Α. και να εκπληρώνει η ίδια τις δηλωτικές υποχρεώσεις της, με την καταβολή του σχετικού Φ.Π.Α. (Εγχειρίδιο με χρήσιμες πληροφορίες, που αφορούν στη διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και στην υποβολή Δηλώσεων Φ.Π.Α. από υπόχρεους που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) ή σε τρίτη χώρα, Αύγουστος 2018).

Επειδή, με το άρθρο 34 παρ.1 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 και με το άρθρο 67 παρ.3 του ίδιου νόμου αναριθμήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 50 Ν.4174/2013 σε παράγραφο 4, το δε άρθρο 50 του Ν.4174/2013 κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν.4987/2022 ως εξής: «1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης τους,

β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. 2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων,

προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.....

4.Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.29 Ν.4646/2019 : «29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η ιταλική εταιρία «.....» υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στην Ελλάδα ορίζοντας την προσφεύγουσα φορολογική αντιπρόσωπο από τις 11-08-2014 έως τις 24-05-2022, οπότε υπέβαλε δήλωση διακοπής και εν συνεχεία υπέβαλε εκ νέου δήλωση έναρξης εργασιών ορίζοντας την προσφεύγουσα φορολογική αντιπρόσωπο από τις 02-08-2022, ιδιότητα που διατηρεί μέχρι σήμερα. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι εκπρόσωπος του άρθρου 8 Ν. 4987/2022 και όχι αντιπρόσωπος, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έχει οριστεί φορολογική αντιπρόσωπος και ενεργεί για λογαριασμό της εταιρίας για σκοπούς ΦΠΑ και με αυτήν την ιδιότητα και για τον λόγο αυτό, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη της για οφειλή ΦΠΑ, σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ.

Επειδή, ειδικότερα, η αλληλέγγυα ευθύνη του φορολογικού αντιπροσώπου ρητά προβλέπεται στο άρθρο 55 περ. α' του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 36 παρ.7 του ίδιου

νόμου, ανεξάρτητα από το αν ήταν εκ του νόμου υποχρεωτικός ή όχι ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή η διάταξη του άρθρου 50 Ν. 4987/2022, όπως ίσχυε, ρυθμίζει την αλληλέγγυα ευθύνη για τα αναφερόμενα σε αυτήν πρόσωπα, κριτήριο δε για την ευθύνη αποτέλεσε για τον νομοθέτη η άσκηση διοίκησης των εταιρικών υποθέσεων, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 34 Ν.4646/2019 που τροποποίησε το άρθρο 50 Ν.4174/2013. Στην ισχύουσα στην υπό κρίση περίπτωση διάταξη του άρθρου 55 περ. α' Ν.2859/2000 αποτυπώνεται η επιλογή του νομοθέτη να ρυθμίσει ρητά την ευθύνη του φορολογικού αντιπροσώπου για την καταβολή του φόρου. Συνεπώς, εσφαλμένα αναφέρεται η προσφεύγουσα στη διάταξη του άρθρου 55 περ. β' Ν.2859/2000 και οι ισχυρισμοί της ότι στην υπό κρίση περίπτωση, το άρθρο 50 Ν. 4174/2013 κατισχύει της διάταξης του άρθρου 55 περ. β' Ν.2859/2000, ότι το άρθρο 50 Ν. 4174/2013 δεν προβλέπει αλληλέγγυα ευθύνη για τους φορολογικούς αντιπροσώπους και ότι δεν άσκησε ποτέ πράξεις διαχείρισης ή εκπροσώπησης της εταιρίας, απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός, ως προς τη νομιμότητα και βασιμότητα της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, το αίτημα της προσφεύγουσας να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, απορρίπτεται ως αβάσιμο.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 31-03-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, τόσο ως προς το αίτημα απαλλαγής της προσφεύγουσας από την αλληλέγγυα ευθύνη, όσο και ως προς το αίτημα ακύρωσης ή τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.,

β)της υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. και

γ)της υπ'αριθμ./27-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης :

Υπ' αριθμ./27-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	1.119.596,97€	1.119.596,97€	1.119.596,97€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. /27-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	615.092,57€	615.092,57€	615.092,57€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. /27-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	3.281.402,62€	3.281.402,62€	3.281.402,62€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.