



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-2-2021

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

Αριθμός απόφασης: 581

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213-1604514  
**ΦΑΞ** : 213-1604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **14-7-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: ....., με έδρα στην ....., οδός ..... κατά της υπ' αρ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της υπ' αρ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της υπ' αρ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου

01/01-31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, την υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και την υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16-6-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-7-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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:

-Με την υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 243,55€, πλέον προστίμου φόρου άρθρ. 58Α ν. 4174/2013 ύψους 121,78€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 365,33€.

-Με την υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 32,60€, πλέον προστίμου φόρου άρθρ. 58Α ν. 4174/2013 ύψους 16,30€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 48,90€.

-Με την υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 119.235,78€, πλέον προστίμου φόρου άρθρ. 58Α ν. 4174/2013 ύψους 59.617,89€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 178.853,67€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ (ν. 2859/2000) για την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2019 δυνάμει της υπ' αρ. ....../2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Χολαργού αναφορικά με το έλεγχο επιστροφής **πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 763.264,79€** που προέκυψε από την με αρ. ....../2020 υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/10/2019-31/12/2019 της προσφεύγουσας εταιρείας. Το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προέκυψε λόγω απαλλασσόμενων πωλήσεων καυσίμων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα σε μεγάλο αριθμό πρεσβειών κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, ήτοι πωλήσεις ύψους 1.248.269,55€,

1.271.198,32€ και 1.158.666,98€ αντίστοιχα για κάθε έτος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται επιστροφής του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, καθόσον, παρόλο που πρόκειται για πωλήσεις καυσίμων σε πρεσβείες, δεν έχουν τηρηθεί επακριβώς οι προβλεπόμενες διαδικασίες βάσει της ΠΟΛ. 1268/2011 Απόφασης του Υπ. Οικονομικών και ως εκ τούτου έκρινε ότι η προσφεύγουσα εσφαλμένα δεν συμπεριέλαβε τον αναλογούντα ΦΠΑ στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε προς τις πρεσβείες για πώληση υγρών καυσίμων και τον οποίο καταλόγισε με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων και την επιστροφή του πιστωτικού υπόλοιπου, σύμφωνα με τη δήλωση Φ.Π.Α. Δ' Τριμήνου/2019, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση νόμου - υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Στα πλαίσια της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ενεργούσε τα νόμιμα δεδομένου ότι η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών της χορηγούσε κάθε φορά τις σχετικές εγκρίσεις από τις εκάστοτε αιτήσεις των Πρεσβειών, τις οποίες προσκόμιζε πριν από κάθε κίνηση - επίσκεψη και επισύναπτε στα εκδοθέντα συναφή τιμολόγια, στο σώμα δε των οποίων, κάθε φορά αναγράφονταν η ένδειξη «Απαλλαγή βάσει Α ΥΟ ΠΟΛ 1268/2011». Περαιτέρω, η καθαρή αξία των εκάστοτε εκδοθέντων παραστατικών ήταν άνω των 250,00 Ευρώ και περιελάμβαναν διάφορες επιμέρους κινήσεις-επισκέψεις, αλλά η συναλλαγή «ολοκληρώνεται» με την ως άνω έκδοση των παραστατικών Τιμολογίων Πώλησης. **Ο προβλεπόμενος περιορισμός στην ΠΟΛ 1268/2011 είναι εκτός των ορίων της νομοθετικής εξουσιοδότησης και κατά συνέπεια παράνομος και μη εφαρμοστέος.**

2. Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της Αναλογικότητας. Σε κάθε περίπτωση αν ήθελε κριθεί ότι νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις όσον αφορά τον καταλογισμό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ, όλως παρανόμως και συγκεκριμένα κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας επεβλήθησαν τα αντίστοιχα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α Κ.Φ.Δ., και ιδίως το ποσό του προστίμου των 59.617,89 ευρώ.

3. Παράβαση νόμου - ελλιπής έως και παράνομη αιτιολογία. Η προβλεπόμενη εκ του νόμου διαδικασία και συγκεκριμένα η διαπίστωση του προσβαλλόμενου με την παρούσα μερικού ελέγχου ότι δεν υποβλήθηκαν από τις Πρεσβείες οι προβλεπόμενες από την ΠΟΛ 1268/2011 αιτήσεις στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, δεν καθιστά σαφή και ειδική την αιτιολογία για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

4. Παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Η επί σειρά ετών εν τοις πράγμασι τηρούμενη διαδικασία, ήτοι οι πρεσβείες δεν κατέβαλαν τον αναλογούντα ΦΠΑ και αποδέχονταν τα εκδοθέντα από την εταιρεία τιμολόγια (χωρίς ΦΠΑ), γεγονός το οποίο ήταν

γνωστό και αποδεκτό και από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Εξωτερικών, της είχαν δημιουργήσει εύλογα την πεποίθηση ότι τηρούνταν εν γένει η προβλεπόμενη διαδικασία.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν.2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

*«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)...στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται: αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, ...*

*2. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μπορεί να καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των ανά περίπτωση απαλλαγών, οι διαδικασίες και τα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των απαλλαγών από τον Φ.Π.Α., καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»*

**Επειδή** με την **ΠΟΛ.1268/2011** Απόφαση του Υπ. Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την [ΠΟΛ.1190/29.7.2013](#) και την [ΠΟΛ.1010/2017](#), «Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων και για τις ανάγκες των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών ή των μελών του προσωπικού τους», ορίζεται ότι:

#### **Άρθρο 1 Δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα**

1. Δικαιούχα απαλλαγής, από το Φόρο Προστιθέμενες Αξίας (ΦΠΑ), πρόσωπα, σύμφωνα με τις διατάξεις των εδαφίων αα), ββ) και δδ) της περίπτωσης στ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)) είναι, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 3:

α) Οι διπλωματικές αποστολές και οι προξενικές αρχές, καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι, και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των διπλωματικών και προξενικών αρχών.

β) Οι αναγνωρισμένοι από την Ελλάδα διεθνείς οργανισμοί και τα μέλη του προσωπικού τους.

γ) Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων καθώς και οι ευρωπαϊκοί οργανισμοί που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες.

δ) Οι διεθνείς και ευρωπαϊκοί οργανισμοί που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα και το προσωπικό τους, καθώς και τα εγκαταστημένα στην Ελλάδα Γραφεία των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών και το προσωπικό τους.

2. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται υπό τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζονται στα επόμενα άρθρα.

#### **Άρθρο 2 Απαλλασσόμενες πράξεις**

Απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενες αξίας:

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα

πρόσωπα του προηγούμενου άρθρου που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

β) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα, τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

### **Άρθρο 3 Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής**

Η απαλλαγή του προηγούμενου άρθρου χορηγείται με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

α) Οι διπλωματικές και προξενικές αποστολές, καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό απαλλάσσονται υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

β) Οι διεθνείς οργανισμοί και το προσωπικό τους απαλλάσσονται εφόσον τούτο προβλέπεται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις, τις συμφωνίες για τα προνόμια και τις ασυλίες τους, ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα, υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που προβλέπονται από αυτές.

γ) Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων καθώς και οι ευρωπαϊκοί οργανισμοί που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες απαλλάσσονται, σύμφωνα με το Πρωτόκολλο σχετικά με τα προνόμια και τις ασυλίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις συμφωνίες για την εφαρμογή του ή τις συμφωνίες για την έδρα τους, υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που προβλέπονται από τα κείμενα αυτά. Απαλλάσσεται επίσης το προσωπικό τους, εφόσον τούτο προβλέπεται από τις ως άνω συμφωνίες, υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που αυτές θέτουν.

δ) Τα εγκατεστημένα στην Ελλάδα Γραφεία των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών απαλλάσσονται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα ανωτέρω σημεία β) και γ), κατά περίπτωση.

ε) Υπό την επιφύλαξη αντίθετης πρόβλεψης στις διεθνείς συμφωνίες που αναφέρονται στα σημεία β), γ) και δ), τα αγαθά που αγοράζουν ή οι υπηρεσίες που δέχονται τα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα πρέπει να προορίζονται αποκλειστικά για την κάλυψη υπηρεσιακών αναγκών των διπλωματικών αποστολών, των προξενικών αρχών ή των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών και των Γραφείων τους ή για κάλυψη των προσωπικών αναγκών των μελών του προσωπικού τους, στην περίπτωση που δικαιούνται απαλλαγής κατά την παρούσα.

στ) Τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες πρέπει να είναι σε λογικές ποσότητες ώστε να καλύπτουν πραγματικές ανάγκες.

ζ) Τα ως άνω μέλη του προσωπικού των διπλωματικών αποστολών και προξενικών αρχών και τα

μέλη του προσωπικού των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών και των γραφείων τους που υπηρετούν στην Ελλάδα, δικαιούνται της απαλλαγής μόνο εφόσον είναι κάτοχοι ταυτότητας που εκδίδεται από το Υπουργείο Εξωτερικών με τις ενδείξεις D, CC, A, CE, και IO.

ε) Ελάχιστο όριο, για απαλλαγή από το ΦΠΑ, ορίζεται το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ (250 ευρώ), χωρίς ΦΠΑ, ανά συναλλαγή, εκτός από τα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη δικαιούχα πρόσωπα, για τα οποία οι όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής καθορίζονται από το κράτος μέλος εγκατάστασής τους.

**Άρθρο 4 Διαδικασία απαλλαγής για τα δικαιούχα πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα για αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα**

1. Τα εγκατεστημένα στην Ελλάδα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα, για αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο, πριν την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης συναλλαγής, υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών (Δ/ση Εθιμοτυπίας-Ζαλοκώστα 3, 106 71, Αθήνα), αίτηση εις διπλούν με αναλυτική αναγραφή των αγαθών και υπηρεσιών που πρόκειται να λάβουν, βεβαιωμένη κατά περίπτωση από την Υπηρεσία τους.

2. Το Υπουργείο Εξωτερικών εφόσον εγκρίνει τη συγκεκριμένη αγορά με απαλλαγή από το φόρο, βεβαιώνει το δικαίωμα αυτό, αναγράφοντας τη σχετική διάταξη του νόμου επί της αίτησης και επιστρέφει στο δικαιούχο πρόσωπο το θεωρημένο αντίτυπο της αίτησης αυτής, προκειμένου να προσκομιστεί στον προμηθευτή.

3. Ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκδίδει το φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ, αναγράφοντας την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ 1268/2011», επισυνάπτοντας σ' αυτό το ανωτέρω θεωρημένο αντίτυπο το οποίο αποτελεί το δικαιολογητικό απαλλαγής.

4. Στην περίπτωση που το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί πριν από την έγκριση απαλλαγής, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για το ΦΠΑ και επιστρέφεται ο ΦΠΑ στον αγοραστή. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «επιστροφή ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ 1268/2011» και επισυνάπτεται σ' αυτό η έγκριση απαλλαγής της αρμόδιας αρχής, ως δικαιολογητικό. Η επιστροφή του φόρου αποδεικνύεται είτε με έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, ή με υπογραφή του δικαιούχου προσώπου ότι έλαβε το συγκεκριμένο ποσό, αναφέροντας τον αριθμό της ταυτότητας του Υπουργείου Εξωτερικών.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και **σε κάθε περίπτωση συναλλαγής** που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58<sup>A</sup> του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

**Επειδή** σύμφωνα με την από 16-6-2020 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χολαργού από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τις κρινόμενες πωλήσεις καυσίμων σε διάφορες πρεσβείες κατά τα ελεγχόμενα έτη, δεν έχουν τηρηθεί επακριβώς οι προβλεπόμενες διαδικασίες της ΠΟΛ. 1268/2011 Απόφασης. Ειδικότερα από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε:

- Το πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δημιουργήθηκε από την 1/1/2017 μέχρι και 31/12/2019 ύψους 763.264,79 €, οφείλεται στις απαλλασσόμενες πωλήσεις, που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα σε μεγάλο αριθμό πρεσβειών οι οποίες εμφανίζονται στις δηλώσεις Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων φορολογικών ετών (2017, 2018 και 2019) ως απαλλασσόμενες εκροές ύψους 1.248.269,55 €, 1.271.198,32 € και 1.158.666,98 € αντίστοιχα για κάθε έτος.
- Δεν υποβλήθηκαν από τις πρεσβείες, οι προβλεπόμενες από την ΠΟΛ. 1268/2011 αιτήσεις στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών (Δ/ση Εθιμοτυπίας- Ζαλοκώστα 3, 106 71, Αθήνα), αλλά απλές αιτήσεις, με τις οποίες αιτούνται ατέλεια εισαγωγής.
- Η διεύθυνση εθιμοτυπίας του Υπουργείου Εξωτερικών, μετά την παραλαβή των παραπάνω αιτήσεων, συναινεί εγγράφως στο να θεωρηθεί και να χορηγηθεί από το Α΄ Τελωνείο Αθηνών βιβλιαρίου 50 σελίδων κάθε φορά, για την παραλαβή, από τις πρεσβείες, καυσίμων ατελώς, στο πλαίσιο της αμοιβαιότητας. Η εν λόγω διεύθυνση του Υπουργείου Εξωτερικών αναφέρεται σε ατέλεια και όχι συγκεκριμένα σε απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενες αξίας.
- Η αναγραφόμενη αξία στο μεγαλύτερο μέρος των εκδοθέντων στις πρεσβείες τιμολόγιων, είναι μεν πάνω από 250,00 €, αλλά αντιπροσωπεύουν περισσότερες από μία επισκέψεις του κάθε αυτοκινήτου στο πρατήριο υγρών καυσίμων της ελεγχόμενης.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εσφαλμένα δεν συμπεριέλαβε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε προς τις πρεσβείες για πώληση υγρών καυσίμων και συνεπώς δεν δικαιούται επιστροφής του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ ύψους 763.264,79€.

**Επειδή** από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την πλήρη και αναγκαία αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται την κρινόμενη απαλλαγή καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται ρητώς στην ΑΥΟ [ΠΟΛ.1268/30.12.2011](#), καθόσον προϋπόθεση για να εκδώσει ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο το φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ είναι να κατέχει και να επισυνάψει σε αυτό αντίτυπο της αίτησης του δικαιούχου προσώπου με αναλυτική αναγραφή των αγαθών και υπηρεσιών που πρόκειται να λάβουν, θεωρημένο από την αρμόδια υπηρεσία του ΥΠΕΞ η οποία εφόσον εγκρίνει την αιτούμενη απαλλαγή, βεβαιώνει το δικαίωμα αυτό, αναγράφοντας τη σχετική διάταξη του νόμου επί της αίτησης. Συνεπώς, δεδομένου ότι οι σχετικές αιτήσεις αναφέρονται σε χορήγηση **στις πρεσβείες ατέλειας εισαγωγής καυσίμων και όχι σε απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας**, η μη επιβολή ΦΠΑ για τις κρινόμενες πωλήσεις καυσίμων δεν είναι νόμιμη. Περαιτέρω, στην ως άνω Απόφαση [ΠΟΛ.1268/30.12.2011](#) ορίζεται ότι ελάχιστο όριο, για απαλλαγή από το ΦΠΑ, ορίζεται το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ (250 ευρώ), χωρίς ΦΠΑ, **ανά συναλλαγή**, ενώ από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο μεγαλύτερο μέρος των εκδοθέντων στις πρεσβείες τιμολόγιων, είναι μεν πάνω από 250,00 €, αλλά αντιπροσωπεύουν περισσότερες από μία επισκέψεις του κάθε αυτοκινήτου στο πρατήριο υγρών καυσίμων της ελεγχόμενης και ως εκ τούτου δεν δικαιούται απαλλαγής από το ΦΠΑ γι αυτά τα τιμολόγια πώλησης εφόσον η κάθε συναλλαγή δεν υπερβαίνει το ως άνω ποσό.

**Επειδή** περαιτέρω, από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 243,55€, 32,60€ και 119.235,78€ για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019 αντιστοίχως, επί των οποίων επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαπιστωθείσας διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58<sup>A</sup> του ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο ύψους 121,78€, 16,30€ και 59.617,89€ αντιστοίχως για κάθε ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, δεν παραβιάζεται η επικαλούμενη αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι τα ως άνω επιβληθέντα πρόστιμα προβλέπονται ευθέως στο νόμο (άρθρο 58Α του Ν. 4174/2013) και η ελεγκτική αρχή προέβη στην επιβολή τους με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση, ήτοι σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς μη αποδοθέντος ποσού φόρου με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Η σχέση αυτή έχει σταθμιστεί στις σχετικές διατάξεις του άρθρου

58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Όπως έχει άλλωστε έχει κριθεί με την 2402/2010 Απόφαση του ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση θέμα περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορεί να τεθεί και συνεπώς προβάλλεται αλυσιτελώς από την προσφεύγουσα, καθότι την ευθύνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών προκειμένου να εκδοθούν τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ βάσει της ΠΟΛ. 1268/2011 Απόφασης, την έχει η ίδια η προσφεύγουσα ως υποκείμενη στο φόρο και όχι τα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16-6-2020 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χολαργού, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων, αναφερόμενη πλήρως και επαρκώς σε όλα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και τον προσδιορισμό του επιβαλλόμενου ποσού φόρου. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί ελλιπής έως και παράνομης αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό ...../14-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: ....., και την επικύρωση της υπ' αρ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της υπ' αρ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της υπ' αρ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

#### **Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017**

-Υπ' αρ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 365,33€

#### **Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018**

-Υπ' αρ ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 48,90€

**Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019**

-Υπ' αρ ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 178.853,67€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.