



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2.10.2023

Αριθμός απόφασης: 1436

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την 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 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2018-31.12.2018,

β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2019-31.12.2019, και

γ) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2020-31.12.2020,

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά ΦΠΑ ύψους 2.345,58 € πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 1.172,79 € και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 3.289,62 €.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 8.948,82 €.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους 15.112,02 € (ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018-2020 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με **αντικείμενο εργασιών της υπηρεσίες οδικών μεταφορών με εμπορεύματα**, βάσει της αρ. εντολής ελέγχου.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η ελεγχόμενη οντότητα τα φορολογικά έτη 2018 - 2020, εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς Φ.Π.Α. για υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων εντός του εσωτερικού της χώρας τα οποία προορίζονταν για το εξωτερικό, με δικό της μεταφορικό μέσο (ΦΙΧ το οποίο αναγράφεται αντίστοιχα στα δελτία αποστολής).

Ωστόσο, σε μία από το σύνολο των επιχειρήσεων που προσφέρει τις υπηρεσίες της, και συγκεκριμένα προς την επιχείρηση εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ για υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων εντός του Ελλαδικού χώρου χωρίς να τηρούνται τα προβλεπόμενα βάσει των διατάξεων, και συγκεκριμένα:

-Δεν συνοδεύονταν από το ειδικό δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ που θα πρέπει να έχει εκδώσει η επιχείρηση στην οποία προσφέρει η ελεγχόμενη τις υπηρεσίες της. Το δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ είναι υποχρεωτικό να συνοδεύει κάθε τιμολόγιο που εκδίδει η ελεγχόμενη, καθόσον οι λόγοι για τους οποίους δεν υπολογίζεται ο αναλογούν ΦΠΑ, αναφέρονται αναλυτικά στις ισχύουσες διατάξεις.

-Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι στο εσωτερικό της χώρας και δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς είχαν σκοπό την εξαγωγή εμπορευμάτων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος ότι ορθώς εξέδωσε χωρίς ΦΠΑ τα υπό κρίση τιμολόγια προς την Ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθώς της ΠΟΛ.1164/1992. Επιφυλάσσεται να προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή στις παρ. 2α και παρ. 15 του άρθρου 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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 εγκατάστασή 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.».

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

i) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

ii) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

.....

15....β) Ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός της Ένωσης:

αα) για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε υποκείμενους στον φόρο, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2, το εσωτερικό της χώρας, αν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ένωσης.»

Επειδή στο άρθρο 24 του ν. 2859/2000 «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών» και στις παρ. 1ε και ζ αυτού ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:.. ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς.

Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22, ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2015, με θέμα ‘Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές’:

«Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

Άρθρο 1 Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2 Έγκριση απαλλαγής

Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1, εφόσον κατά την τελευταία τριετία δεν έχει εκδοθεί σε βάρος τους αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 του ν. 4174/2013, και το όριο έκδοσης εικονικών ή πλαστών στοιχείων, αποδοχής εικονικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων της περ. α’ του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως αυτά ισχύουν.

[...]

Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 7 Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής

1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκειμένους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών

«Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους. Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.»

Άρθρο 8 Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου

Εφόσον, μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής διαπιστώνεται είτε ότι τα δικαιούχα πρόσωπα είχαν κάνει, χρήση «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση ή υπέρβαση του χορηγηθέντος ορίου, είτε η έκδοση αμετάκλητης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της παρούσας ή υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, η χορηγηθείσα έγκριση ανακαλείται. Η ανάκληση πραγματοποιείται με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στο υπόδειγμα 7 και καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο αποφάσεων. Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στον υποκείμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης ανάκλησης ο υποκείμενος δεν έχει δυνατότητα χρησιμοποίησης του «Ε.Δ.Δ.Α.» μέχρι έγκρισης νέου ορίου που θα του χορηγηθεί σύμφωνα με την παρούσα.

Άρθρο 9 Λοιπές ρυθμίσεις

1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου. [...]

Άρθρο 10 Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης, παύουν να ισχύουν οι αποφάσεις Υπουργού 1103551/8478/ΑΟ 014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 (Φ.Ε.Κ 675 Α'), 1017949/693/165/0014/ΠΟΛ.1075/13.3.1995 (ΦΕΚ 212 Β'), 1058757/2754/791/Α0014/ΠΟΛ.1155/6.6.1995 (ΦΕΚ 527 Β'), 1083791/3558/1071/0014/ΠΟΛ.1198/13.7.1995 (Φ.Ε.Κ. 650 Β'), 1107479/5132/1534/0014/ΠΟΛ.1272/17.10.1996 (Φ.Ε.Κ. 993 Β'), 1064690/3772/713/Α0014/ΠΟΛ.1206/31.7.2002 (Φ.Ε.Κ. 1073 Β') και 1035115/1060/254/Α0014/ΠΟΛ.1061/26.3.2008 (Φ.Ε.Κ. 581 Β') και η Ε.Δ.Υ.Ο. 1121689/7606/1303/Α0014/ΠΟΛ.1156/18.12.2007 καθώς και την Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1229/20.11.2014 (ΦΕΚ 3329 Β'). ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1262/1993 με θέμα 'Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της

παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών:

«Αποφασίζουμε

Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ των αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

[...]

Άρθρο 10 Κατάργηση διατάξεων

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης, παύουν να ισχύουν:

α) Η απόφαση μας 1082911/4328/0014/ΠΟΛ.1164/24.8.1992 κατά το μέρος που καλύπτεται από την παρούσα.

β) Η απόφαση μας 1040590/3463/ΠΟΛ.1104/18.3.1993.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1164/1992 ορίστηκε η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των υπηρεσιών της περίπτ. λά' της παραγρ. 1 του άρθρου 18, των περιπτώσεων ε' και στ' της παραγρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 1642/86.

Επειδή στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1021742 ΕΞ 2020 11-02-2020 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ – τμήμα Φ.Π.Α. αναφέρονται τα κάτωθι:

«**ΘΕΜΑ:** Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών που εξάγονται εκτός Ε.Ε..

Σε απάντηση του ανωτέρου σχετικού ερωτήματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

Συνεπώς, οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών εκτός του εσωτερικού της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι βοηθητικές εργασίες τους, που παρέχονται από τους διαμεταφορείς προς τους εξαγωγείς, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. βάσει της προαναφερόμενης διάταξης της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Για την εφαρμογή της ανωτέρω απαλλακτικής διάταξης δεν απαιτείται η προσκόμιση του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής που προβλέπεται με την αριθμ. ΠΟΛ. 1167/2015 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο αφορά στην απαλλαγή της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.»

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών της υπηρεσίες οδικών μεταφορών με εμπορεύματα, κατά τα φορολογικά έτη 2018 - 2020, εξέδιδε προς την επιχείρηση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων εντός του Ελλαδικού χώρου, χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι υπηρεσίες μεταφορών και οι βοηθητικές εργασίες τους, που παρέχονται από τους διαμεταφορείς προς τους εξαγωγείς. Ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση τα τιμολόγια παροχής

υπηρεσιών δεν εκδόθηκαν προς εξαγωγή αλλά εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα προς την επιχείρηση (η οποία έχει κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες διαμεταφοράς εμπορευμάτων), για υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων εντός του Ελλαδικού χώρου, και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω μεταφορές είχαν σκοπό την εξαγωγή εμπορευμάτων.

Επειδή, για την απαλλαγή της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α απαιτείται, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1167/2015, το προβλεπόμενο ειδικό δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ. Εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου τα εν λόγω τιμολόγια δεν συνοδεύονταν από ειδικό δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 2859/2000, τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος του λήπτη η οποία εδρεύει στον Πειραιά), δηλαδή το εσωτερικό της χώρας, καθώς πρόκειται για επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα υποκείμενες στο Φ.Π.Α.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ορθώς εξέδωσε χωρίς ΦΠΑ τα υπό κρίση τιμολόγια προς την επιφυλασσόμενος να προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Ωστόσο με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με τη διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, εφαρμογή έχει η ΠΟΛ 1167/2015. Η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ.1164/1992 έχει καταργηθεί από την ΠΟΛ. 1262/1993, η οποία καταργήθηκε με από ως άνω ΠΟΛ 1167/2015.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.1.2018-31.12.2018, 1.1.2019-31.12.2019 & 1.1.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2018-31.12.2018

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	2.345,58 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.172,79 €

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.518,37 €
Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	3.289,62 €

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2019-31.12.2019

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	0,00 €
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	0,00 €
Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	8.948,82 €

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2020-31.12.2020

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	0,00 €
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό (ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα)	15.112,02 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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