



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.10.2023
Αριθμός απόφασης: 1699

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία **16.06.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. /16.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.02.2021 – 30.04.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της από 16.05.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16.06.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. 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' αριθ. /16.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.02.2021 – 30.04.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 11.319,33 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 5.659,67 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.979,00 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 16.05.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. πρωτ. /31.05.2021 ηλεκτρονικής αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας οντότητας, φορολογικής περιόδου 01.04.2021-30.04.2021, ποσού 2.312,59 €, το οποίο δημιουργήθηκε από τον 2^ο/2021, εκδόθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η με αριθμό /31.08.2022 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. για την περίοδο 01.02.2021-30.04.2021. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής, διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μερικός έλεγχος επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 και 50 του Ν.2859/2000 "Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας" και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Κατά την υπό κρίση περίοδο, η κύρια δραστηριότητα που ασκούσε η προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν «.....», ενώ για την παρακολούθηση της δραστηριότητας της τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Ως προς τις εκροές:

Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπιστώθηκε ασυμφωνία μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων με τα αντίστοιχα ποσά της δήλωσης Φ.Π.Α. ως προς τις εκροές (λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης/ΚΩΔ. 349), όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ (ΣΧΕΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ: «ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ» & «ΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΙΠΕΣ»	ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2021	11.281,50	10.661,56	619,94
ΜΑΡΤΙΟΣ 2021	9.306,05	5.256,21	4.049,84
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2021	32.141,13	29.464,20	2.676,93

ΣΥΝΟΛΟ	52.728,68	45.381,97	7.346,71
---------------	------------------	------------------	-----------------

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των υποβληθέντων εσόδων βάσει της πλατφόρμας myData και των ποσών βάσει ισοζυγίων.
- δεν προσκομίστηκαν τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων, διότι, κατά δήλωση της προσφεύγουσας εταιρείας, τα δεδομένα των εσόδων είναι αυτά που περιλαμβάνονται στο αρχείο excel που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου,
- από το εν λόγω αρχείο excel δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα ως προς την πηγή των εσόδων, διότι δεν υπάρχει σε αυτό κάποια σήμανση/ επωνυμία,
- δεν διαπιστώθηκε συσχέτιση μεταξύ της (επωνυμία που αναφέρεται στις πιστώσεις της σχετικής κίνησης του τραπεζικού της λογαριασμού και της προσφεύγουσας), έκρινε ότι τα κρυπτονομίσματα για τα οποία η προσφεύγουσα αναφέρει ότι παρέχει υπηρεσίες ανταλλακτηρίου, δεν αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής και συνεπώς οι εν λόγω συναλλαγές δεν εμπίπτουν στο απαλλακτικό καθεστώς των συναλλαγών του άρθρου 22 Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Ως προς τις εισροές:

Από τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο δικαιολογητικά (συμβάσεις και πληρωμές), προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Τα παραστατικά του πίνακα που ακολουθεί αφορούν επενδυτικά αγαθά. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει διακοπή εργασιών την 28.09.2022, ενώ όπως πληροφόρησε τον έλεγχο με το από 26.04.2023 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, για τα πάγια της επιχείρησης δεν έχει γίνει κανένας διακανονισμός ή πώληση, ο έλεγχος αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των εν λόγω παραστατικών, μόνο για τους μήνες που η επιχείρηση βρισκόταν σε λειτουργία και συγκεκριμένα από το μήνα αγοράς των παγίων έως και το μήνα διακοπής της (1 έτος και 6 μήνες εκ των 5 ετών), ως εξής:

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1	19/04/2021	.....	.....	2.214,00	531,36
2	22/04/2021	.....	.....	1.000,00	240,00
3	16/04/2021	.....	.....	220,74	52,98
ΣΥΝΟΛΟ				3.434,74	824,34
ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΕΝ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (824,34 * 1,5/5)					247,30

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο Φ.Π.Α. εισροών ποσού 577,04 €.

2. Αναφορικά με την κάτωθι δαπάνη, η οποία όπως αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο, αφορά τεχνική υποστήριξη server, η προσφεύγουσα στο από 26.04.2023 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που απέστειλε στον έλεγχο, αναφέρει ότι το εν λόγω τιμολόγιο αφορά τεχνική υποστήριξη στον ψηφιακό που ήταν στο, ο οποίος χρειάζεται ρύθμιση, παραμετροποίηση και επίβλεψη για τυχόν βλάβες για την ορθή λειτουργία του.

Επιπλέον, στον έλεγχο απεστάλη από την προσφεύγουσα τιμολόγιο της «.....», το οποίο κατά δήλωση της, αφορά την ενοικίαση server από την ίδια (καθαρές αξίας 185,90€ πλέον Φ.Π.Α. 35,99€). Στο εν λόγω τιμολόγιο αναφέρεται η υπηρεσία «.....», η οποία βάσει αναζήτησης στο διαδίκτυο από τους υπαλλήλους που διενέργησαν τον έλεγχο, «είναι ένα μέρος της πλατφόρμας, που επιτρέπει στους χρήστες να ενοικιάζουν εικονικούς υπολογιστές στους οποίους θα εκτελούν τις δικές τους εφαρμογές υπολογιστή». Λαμβάνοντας υπόψη το τιμολόγιο της «.....» και την ανωτέρω περιγραφή, αλλά και το τιμολόγιο της «.....», ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αιτιολογούνται επαρκώς οι ληφθείσες υπηρεσίες και ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίζει για την εν λόγω δαπάνη, το δικαίωμα έκπτωσης του σχετικού φόρου εισροών.

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
4	05/04/2021	.....	.....	2.000,00	480,00

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Από τον έλεγχο συντάχθηκε το με αριθμό/22.03.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένο τον υπ' αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. περιόδου 01.02.2021-30.04.2021, προκειμένου η επιχείρηση να υποβάλει εγγράφως, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την κοινοποίησή τους, τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ./06.04.2023 έγγραφο υπόμνημα της προσφεύγουσας, προχώρησε στη σύνταξη της από 16.05.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η εταιρεία λειτουργούσε νόμιμα, συνεχώς και σύμφωνα με την αρχή της διαφάνειας υπό την εποπτεία και την πιστοποίηση της Ειδικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και συγκαταλέγεται στους παρόχους με υπηρεσίες χρηματικές, χρηματοπιστωτικές και χρηματοοικονομικές εξαιρουμένων του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.2958/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Ο τρόπος λειτουργίας του παρόχου υπηρεσιών ανταλλαγής νομισμάτων με προμήθεια, είναι μια δραστηριότητα όπως τα ανταλλακτήρια συναλλάγματος, μόνο που η διακίνησή του πραγματοποιείται μέσω ειδικά ψηφιοποιημένης πλατφόρμας, παγκόσμιας εμβέλειας και εγκεκριμένη από την Ειδική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς από όπου πιστοποιήθηκε και ελέγχθηκε η εταιρεία.
- Σχετικά με τις εκροές, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ορθά έχουν αποτυπωθεί τα δηλωθέντα ποσά στους κωδικούς 349 «Λοιπές Εκροές χωρίς ΦΠΑ» και 303 «Εκροές Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις και Πράξεις Λήπτη» των δηλώσεων Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης περιόδου. Ειδικότερα, αναφέρει ότι ο λογαριασμός 75.02.01.0000 «Προμήθειες Συναλλαγών Άνευ ΦΠΑ» είναι ο λογαριασμός που τηρούνται οι προμήθειες, οπότε αφορά έσοδα από την πώληση κρυπτονομισμάτων και ο λογαριασμός 73.01.03.0001 «Πιστωτικές Συναλλαγματικές Διαφορές Λοιπές» είναι ο λογαριασμός που τηρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές των εικονικών νομισμάτων από την περίοδο αγοράς μέχρι την περίοδο πώλησης και φανερώνει την χρηματιστηριακή αξία ανόδου ή πτώσης του συναλλάγματος — νομίσματος για το ενδιάμεσο

διάστημα, με στόχο τον ορθό υπολογισμό της αξίας ως προς το κόστος προμήθειας για την αποφυγή ζημιών, στο μέτρο του δυνατού. Από τον πίνακα της σελίδας 7 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει άλλωστε σύνολο προμηθειών ποσού 58.494,94€ μείον τις συναλλαγματικές διαφορές ποσού 5.776,26€ (διαφορά), ήτοι καθαρές προμήθειες ποσού 52.728,68€, όπως ακριβώς προκύπτει και από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού. Συμπεριφέρεται δηλαδή το κρυπτονόμισμα όπως όλα τα νομίσματα. Κάθε ημέρα το νόμισμα κλείνει σε διαφορετική τιμή ανάλογα με τη ζήτηση και την προσφορά. Η χρηματιστηριακή αξία και ισοτιμία καθορίζει λοιπόν την αγορά και πώληση των νομισμάτων, είτε είναι εικονικά νομίσματα είτε είναι παραστατικά νομίσματα. Η ημέρα αγοράς του νομίσματος μέχρι την ημέρα πώλησης φέρει μια αξία με διαφορά ισοτιμίας μεγαλύτερη, μικρότερη ή ίση με την τιμή αγοράς. Η διαφορά αυτή είναι η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει. Η εταιρεία είχε αναλάβει τη μετατροπή των προμηθειών από όλα τα παραστατικά νομίσματα σε ευρώ, τα οποία καταθέτονταν στον λογαριασμό της εταιρείας.

- Αναφορικά με τις συναλλαγές και το λόγο που αυτές δεν διαχειρίζονται από μια Κεντρική Τράπεζα, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι: «Α. Πρόκειται για μια ψηφιακή εφαρμογή σαν ιστοσελίδα που είναι ανοιχτή στο κοινό και το κοινό είναι οι πελάτες της εταιρείας. Οποιοδήποτε μπορεί να εισέλθει στην ειδική ιστοσελίδα με την πλατφόρμα που είναι ανοιχτή στον κυβερνοχώρο για να αγοράσει κρυπτονομίσματα. Πληρώνει την αξία του κρυπτονομίσματος σύμφωνα με την τρέχουσα τιμή πλέον της προμήθειας στην εταιρεία. Παράλληλα η αποτύπωση των συναλλαγών γίνεται ηλεκτρονικά και αυτόματα με την εξόφληση της ζήτησης. Τα στοιχεία που αντλούνται και έχουν θέση παραστατικού αναγράφουν την ώρα και ημέρα της συναλλαγής, τον αριθμό συναλλαγής (όπως αριθμό παραστατικού), την τιμή αγοράς του νομίσματος, το είδος νομίσματος- συναλλάγματος, την ποσότητα - τιμή του σε κρυπτονόμισμα, και τα στοιχεία του πελάτη που είναι το email του που αναγνωρίζεται ως ο αντισυμβαλλόμενος σύμφωνα με την νομοθεσία ως αποδεικτικό συναλλαγής, αποδεικτικό έγγραφο κλπ.

Β. η εταιρεία είναι πιστοποιημένος και αναγνωρισμένος πάροχος υπηρεσιών από την Κεφαλαιαγορά και τηρεί όλες τις προϋποθέσεις και ελέγχους κίνδυνου όπως οι τράπεζες, σύμφωνα με τα Ευρωπαϊκά Πρότυπα και διατάξεις.

Γ. Το αντίτιμο της αξίας του κρυπτονομίσματος από τον πελάτη το λαμβάνει η προμηθεύτρια σε εμάς εταιρεία, η οποία έχει ως προϊόν τα κρυπτονομίσματα. Όσον αφορά το κομμάτι της προμήθειας, αυτό πιστωνόταν στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μας, η οποία αντάλλαξε διαφορετικά ήδη κρυπτονομίσματος και η μεταξύ τους διαφορά σε αξία κρυπτονόμισμα μετατρεπόταν σε ευρώ. Δηλαδή η ήταν η προμηθεύτρια εταιρεία κρυπτονομισμάτων, εμείς λαμβάναμε την προμήθεια από πώληση σε κρυπτονόμισμα και ο προμηθευτής μας λάμβανε την αξία του προϊόντος κρυπτονόμισμα».

- Όσον αφορά το φόρο εισροών που ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αγορές πραγματοποιήθηκαν και ότι δεν έγινε διακανονισμός ή πώληση, διότι τα αντικείμενα όσον αφορά το γραφείο από το τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» και ο υπολογιστής από το τιμολόγιο εκδόσεως της «.....», παρέμειναν στο μίσθιο μετά την απομάκρυνση της εταιρείας, καθώς είχαν φθαρεί και χαλάσει και επομένως ήταν αδύνατη η μεταπώληση τους. Σχετικά με το τιμολόγιο με αριθμό/05.04.2021 εκδόσεως της εταιρείας «.....», η προσφεύγουσα αναφέρει ότι αφορά την τεχνική υποστήριξη της εταιρείας από την «.....», με σκοπό την εγκατάσταση και την παραμετροποίηση προγραμμάτων για την εύρυθμη λειτουργία της

πλατφόρμας σε περιβάλλον Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ήταν υποχρεωμένη στην ειδική τεχνική υποστήριξη από την ειδική επιτροπή κεφαλαιαγοράς και σύμφωνα με τον/2020 που προβλέπονται οι διαδικασίες και σε απόλυτη εναρμόνιση με τις Ευρωπαϊκές διατάξεις περί προστασίας και ελέγχου, απόρροια του Ν.4557/2018 και Ν.4734/2020. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από την διασταύρωση που έκανε ο έλεγχος για το τιμολόγιο που χρεώνει η, προέκυψε ότι ο εικονικός αυτός χώρος παρέχεται με την καταβολή μιας συνδρομής, λειτουργεί ως επέκταση της πλατφόρμας έτσι ώστε ο πελάτης από όλα τα μέρη του κόσμου να μπορεί να έχει πρόσβαση στην πλατφόρμα που αφορά κρυπτονομίσματα και να προσαρμόζεται σε μια κοινή εφαρμογή. Δεν υπάρχει επομένως καμία σχέση μεταξύ των δυο διαφορετικών εξόδων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 «Επιβολή του φόρου» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 «Αντικείμενο του φόρου» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) 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, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ... κ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. 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. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 «Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διακανονισμός εκπώσεων» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. ...

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. ...

4.Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 «Επιστροφή του φόρου» του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο 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. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά

τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

...

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

...

17. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1102/20.05.1992 με θέμα «Η απαλλαγή από το ΦΠΑ ορισμένων περιπτώσεων προμηθειών παροχής υπηρεσιών κ.α.» κοινοποιήθηκαν οι Γνωμ. Ν.Σ. Κ. 431/4.6.91 και 882/17.12.91, όπως έγιναν αποδεκτές από το υπουργείο Οικονομικών και δόθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

«1 . Απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις περιπτώσεις κα, κβ και κγ της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/86.

α) Η προμήθεια που εισπράττουν τα γραφεία που λειτουργούν με άδεια της Τράπεζας Ελλάδος, ως ανταλλακτήρια συναλλάγματος, από τράπεζες ή συναλλασσόμενους διότι η προμήθεια αυτή

αντιστοιχεί σε υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στην περίπτ. κα' της πιο πάνω αναφερόμενης διάταξης.

β) Η υπηρεσία διαμεσολάβησης προσώπων (τράπεζες, φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα) σε αγοραπωλησία μετοχών κ.λπ., διότι πρόκειται για υπηρεσία που περιλαμβάνεται στην περίπτ. κβ' της ως άνω διάταξης, ανεξάρτητα από το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου μεσολαβεί (επενδυτής ή χρηματιστής).

γ) Η παροχή υπηρεσιών συμβούλων επενδύσεων για αγορά μετοχών, ομολόγων κ.λπ., διότι πρόκειται για εργασία σχετικά με μετοχές, ομολογίες και λοιπούς τίτλους που περιλαμβάνεται στην απαλλακτική διάταξη της πε-ρίπτ. κβ' του ίδιου ως άνω άρθρου.

δ) Η διάθεση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων από αντιπροσώπους, οι οποίοι συμβάλλονται με τις εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, σύμφωνα με το Κεφάλαιο Β του ν. 1969/91 (ΦΕΚ 167/Ν 30.10.91) ως εργασία που καλύπτεται από τη διάταξη της περίπτ. κγ' του προαναφερόμενου άρθρου.

2. Τέλος, δεν καλύπτεται από την απαλλαγή και επομένως υπάγεται σε ΦΠΑ, σύμφωνα με την περίπτ. κβ' της παραγρ. 1 του άρθρου 18, η ανάθεση σε τρίτους της διαχείρισης και φύλαξης μετοχών, μεριδίων και λοιπών τίτλων.

Όταν όμως δεν υπάρχει σύμβαση ανάθεσης «διαχείρισης» επειδή από την ως άνω διάταξη δεν προκύπτει άμεσα τότε μία πράξη συνιστά πράξη «διαχείρισης» δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί γενικά και αφηρημένα το περιεχόμενο της μη απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ «διαχείρισης», αλλά το περιεχόμενο αυτής θα προκύψει από την εκάστοτε έννομη σχέση από την οποία απορρέει η διαχείριση των τίτλων αυτών.

Κατά συνέπεια, οι ΔΟΥ προκειμένου να χαρακτηρίσουν αν μία πράξη συνιστά «διαχείριση» και επομένως αν είναι πράξη υπαγόμενη ή όχι σε ΦΠΑ, είναι απαραίτητο να ερευνούν κάθε φορά την έννομη σχέση από την οποία παρέχεται δικαίωμα εξουσίας επί των τίτλων.

Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 431/91

Περίληψη ερωτήματος: Ποια η έκταση εφαρμογής των διατάξεων των περιπτώσεων κα', κβ' και κγ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/86 και ειδικότερα: 1) Ποιες από τις υπηρεσίες που παρέχει η «εθνική Χρηματιστηριακή Α.Ε.» που ιδρύθηκε σύμφωνα με τον .1806/88 και έχει ως σκοπό τη διεξαγωγή χρηματιστηριακών συναλλαγών, τη σύναψη χρηματιστηριακών συμβάσεων, την αγορά αξιών για λογαριασμό της, την ανάληψη υπηρεσιών αναδόχου σε δημόσια εγγραφή, την παροχή υπηρεσιών και συμβουλών σε επενδυτές και εκδότες αξιών, τη διαχείριση χαρτοφυλακίου χρεογράφων, τη μεσολάβηση σε αγοραπωλησία μετοχών, μεριδίων, ομολόγων, τίτλων κ.λπ. εμπίπτουν στις απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ διατάξεις της περ. κβ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86. 2) Ποια η έννοια της διαχείρισης κατά την ως άνω διάταξη και ποιες πράξεις εμπίπτουν στην έννοια αυτή. 3) Εάν απαλλάσσεται από το ΦΠΑ το μέρος της αμοιβής που καταβάλλεται από χρηματιστή σε τρίτο πρόσωπο, για υπηρεσίες διαμεσολάβησης του μεταξύ επενδυτών και χρηματιστή για αγοραπωλησία μετοχών, ομολόγων, τίτλων κ.λπ. 4) Εάν η διαφορά (προμήθεια) που λαμβάνει ο ανταλλάσων το συνάλλαγμα από τον πελάτη ή την Τράπεζα υπάγεται στο ΦΠΑ ή απαλλάσσεται ως πράξη υπαγόμενη στις διατάξεις της περιπτώσεως κα' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86. 5) Εάν η από του ΦΠΑ απαλλαγή των εργασιών των εταιριών διαχειρίσεως αμοιβαίου κεφαλαίου και της ενεργούσης ως θεματοφύλακος της τραπεζής κατά τις διατάξεις του ν.δ. 608/70 επιστηρίζεται στη διάταξη της περίπτ. κγ της παρ. 1 του άρθρου 18 ή και στη διάταξη της περίπτ. κβ της αυτής παραγράφου. 6) Ποιο το ακριβές περιεχόμενο του όρου «διαχείρισης» κατά τη διάταξη αυτή. 7) Πώς ακριβώς στοιχειοθετείται η απαλλαγή από ΦΠΑ της Τράπεζας που ενεργεί ως

θεματοφύλακας του αμοιβαίου κεφαλαίου σύμφωνα με το ν.δ. 608/70, αλλά και για τις υπηρεσίες μεσολάβησης σε αγορά και πώληση μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου και τέλος 8) Εάν απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η αμοιβή που λαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο για τη διάθεση μεριδίων αμοιβαίου κεφαλαίου, το οποίο ενεργεί κατ' εντολή της εταιρίας Διαχείρισεως.

1. Από τις διατάξεις των περιπτ. κα, κβ και κγ της παρ. 1 του άρθρου του Ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 125/21.8.1986 τ. Α) ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) ... β) ... κα) οι εργασίες στις οποίες περιλαμβάνονται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, κβ) οι εργασίες στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιριών, μερίδια, ομόλογα και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων, κγ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων που προβλέπουν οι διατάξεις του ν.δ. 608/1970 (ΦΕΚ 170).

II. Από τη διατύπωση της άνω παρατιθέμενης διατάξεως της περ. κα της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/86, η οποία απαλλάσσει από το φόρο προστιθέμενης αξίας τις εργασίες ως και τη διαπραγμάτευση που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονόμισμα και νόμισμα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, σαφώς προκύπτει ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στις εργασίες και τη διαπραγμάτευση που αφορούν το χρήμα με τη στενή τούτου έννοια, ήτοι τα αντικατάστατα (Α.Κ. 950, 806) και αναλωτά (Α.Κ. 952) κινητά πράγματα τα οποία καθιερώνει η πολιτεία σαν υποχρεωτικό μέσο εξοφλήσεως των υποχρεώσεων (Γ. Μπαλής Γ. Αρχ. 188, Ταμπάκης ΟΕ Γεωργ. -Σταθ. ΑΚ 291 11 αριθμ. 7, Γαζής, Ερ. ΑΚ εισαγ. 291 αρ. 4, 5) είτε τούτο αποτελείται εκ μετάλλου (μεταλλικό) είτε από χαρτονομίσματα. Το τελευταίο τούτο συνίσταται σε ανώνυμα γραμμάτια είτε του κράτους είτε τραπεζικά. Ως εκ της αναφοράς δε της ως άνω διατάξεως και σε συνάλλαγμα, είναι πρόδηλο ότι από την έννοια συνάλλαγμα στη διάταξη αυτή νοείται το ξένο (αλλοδαπό) νόμισμα και όχι άλλοι τίτλοι παραστατικοί αξίας ως οι συναλλαγματικές, οι τραπεζικές επιταγές, τα τοκομερίδια, μερισματούγραφα και κ.λπ., τα οποία δίδονται αντί χρημάτων στις συναλλαγές ως και εν γένει κάθε άλλο μέσο πληρωμής που περιλαμβάνεται στην ευρεία έννοια του χρήματος, η οποία περιλαμβάνει καθετί που πραγματικά κυκλοφορεί στην αγορά σαν μέτρο αξιών και σαν μέσο συναλλαγής.

Συνεπώς, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής κάθε εργασία ως και η διαπραγμάτευση που αφορούν ημεδαπό ή αλλοδαπό νόμισμα (εξαιρουμένων των εργασιών και της διαπραγμάτευσης που αφορούν νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, απαλλάσσεται του ΦΠΑ) αξίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 24 του άρθρου 3 «Ορισμοί (άρθρο 3 της Οδηγίας 2015/849)» του Ν.4557/2018 [Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ΕΕ) και άλλες διατάξεις.]:

«Για τους σκοπούς του παρόντος ισχύουν οι εξής ορισμοί:

... 24. «Εικονικά νομίσματα»: Η ψηφιακή αναπαράσταση αξίας που δεν εκδίδεται από κεντρική τράπεζα ή δημόσια αρχή, ούτε έχει την εγγύησή τους, δεν συνδέεται κατ' ανάγκη με νομίμως κυκλοφορούν νόμισμα και δεν διαθέτει το νομικό καθεστώς νομίσματος ή χρήματος, όμως γίνεται αποδεκτή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ως μέσο συναλλαγής και μπορεί να μεταφέρεται, να αποθηκεύεται ή να διακινείται ηλεκτρονικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το **N.4734/2020**, ο οποίος τροποποίησε το **N.4557/2018**, ενσωματώνοντας την υπ' αριθ. **843/2018** οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως «**Εικονικά νομίσματα**» ορίζεται «**η ψηφιακή αναπαράσταση αξίας που δεν εκδίδεται από κεντρική τράπεζα ή δημόσια αρχή, ούτε έχει την εγγύησή τους, δεν συνδέεται κατ' ανάγκη με νομίμως κυκλοφορούν νόμισμα και δεν διαθέτει το νομικό καθεστώς νομίσματος ή χρήματος, όμως γίνεται αποδεκτή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ως μέσο συναλλαγής και μπορεί να μεταφέρεται, να αποθηκεύεται ή να διακινείται ηλεκτρονικά**».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα κρυπτονομίσματα (ψηφιακά και εικονικά), δεν έχουν λάβει τη νόμιμη αναγνώριση τους με πράξη της πολιτείας (με νόμο), με αποτέλεσμα να μην εντάσσονται στα επίσημα νομίσματα που γίνονται αναγκαστικά αποδεκτά στις συναλλαγές εντός της ελληνικής και ευρωπαϊκής επικράτειας.

Επειδή, σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα της **Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας** (<https://www.ecb.europa.eu/>), το bitcoin κατατάσσεται στα κρυπτοστοιχεία ενεργητικού και είναι στην ουσία μια ψηφιακή μονάδα αξίας η οποία μπορεί να ανταλλάσσεται ηλεκτρονικά. Το bitcoin δεν εκδίδεται από κεντρική δημόσια αρχή, **δεν είναι νόμισμα** αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο κερδοσκοπικής φύσης. Η ΕΚΤ δεν είναι αρμόδια να απαγορεύσει ή να ρυθμίσει το bitcoin ή άλλα κρυπτοστοιχεία, καθώς αυτά **δεν αποτελούν νόμιμο χρήμα**.

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων, αν και αυτά ζητήθηκαν από τον έλεγχο με το υπ' αριθ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΠΔ 20.01.2023 Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 16.05.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, από την προσφεύγουσα «**απεστάλη αρχείο excel, το οποίο περιλαμβάνει, κατά δήλωσή της, τα εξής δεδομένα:**

(1) *curr_from*: το νόμισμα που έλαβε από τον πελάτη για να το ανταλλάξει

(2) *depositAmount*: τα *units* του νομίσματος που της έστειλε ο πελάτης ιδιώτης

(3) *curr_to*: το νόμισμα που επιθυμεί ο πελάτης να λάβει

(4) *client_email*: το email του πελάτη

(5) *receiving_wallet*: το *digital wallet* του πελάτη. Αυτά λειτουργούν σαν ένα **IBAN** τα οποία όμως αντί να τα διαχειρίζεται μια κεντρική αρχή (τράπεζα) είναι *publicly available* στο *blockchain*...». Η προσφεύγουσα, τόσο με το υπόμνημά της κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και με την παρούσα προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα έσοδα αυτά αφορούν προμήθειες από ιδιώτες, ενώ από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης. σαν αιτιολογία των ποσών που πιστώνονται φαίνεται η «.....».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις, καθώς και ότι σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

- Δεν προσκομίστηκαν τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων, διότι, κατά δήλωση της, τα δεδομένα των εσόδων είναι αυτά που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω αρχείο excel,
- Από το αρχείο excel δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα της πηγής των εσόδων, διότι δεν υπάρχει σε αυτό κάποια σήμανση/ επωνυμία,

- Δεν διαπιστώθηκε συσχέτιση μεταξύ της «.....» (επωνυμία που αναφέρεται στις πιστώσεις της σχετικής κίνησης του τραπεζικού της λογαριασμού) και της προσφεύγουσας,
- Τα κρυπτονομίσματα για τα οποία η προσφεύγουσα αναφέρει ότι παρέχει υπηρεσίες ανταλλακτηρίου, δεν αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των καθαρών προμηθειών ύψους 52.728,68 €, όπως αυτό προέκυψε από τα δεδομένα των ισοζυγίων άλλα και ταυτοποιήθηκε από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού ύψους 52.728,56€ (σύνολο προμηθειών 58.494,94€ μείον τις συναλλαγματικές διαφορές 5.776,26€) που εισέπραξε σαν προμήθεια από πώληση σε κρυπτονόμισμα η προσφεύγουσα, είναι έσοδα που υπόκεινται σε Φ.Π.Α..

Επειδή, περαιτέρω, αναφορικά με την απόφαση του Δικαστηρίου με αριθ. CE 264/ 14 που επικαλείται η προσφεύγουσα, ότι τα κρυπτονομίσματα είναι και συγκαταλέγονται στα νομίσματα, βάσει της διάταξης,, με το σκεπτικό της 2006/ 112 ΕΚ άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο β' , του Συμβουλίου περί κοινό σύστημα προστιθέμενης αξίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Παρ. σελ 18 αρ. 3.2(Οδηγία σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας 2006/ 112 της ΕΕ και ρητά απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., αναφέρουμε ότι η ανωτέρω απόφαση δεν έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό δίκαιο της Ελλάδας και δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη που να δεσμεύει την φορολογική διοίκηση.

Ύστερα από τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο τρόπος λειτουργίας του παρόχου υπηρεσιών ανταλλαγής νομισμάτων με προμήθεια, είναι μια δραστηριότητα όπως τα ανταλλακτήρια συναλλάγματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς το bitcoin θεωρείται ψηφιακή μονάδα αξίας, η οποία μπορεί να ανταλλάσσεται ηλεκτρονικά και όχι νόμισμα, δηλαδή δεν είναι αποδεκτό μέσο συναλλαγής και άρα δεν είναι συνάλλαγμα. Συνεπώς, οι εν λόγω συναλλαγές δεν εμπίπτουν στο απαλλακτικό καθεστώς συναλλαγών του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Επειδή, αναφορικά με το φόρο εισροών που δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν δεν έγινε διακανονισμός ή πώληση και ότι τα αντικείμενα όσον αφορά το γραφείο από το τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» και τον υπολογιστή από το τιμολόγιο εκδόσεως της «.....» παρέμειναν στο μίσθιο μετά την απομάκρυνση τους, καθώς είχαν φθαρεί και χαλάσει και επομένως ήταν αδύνατη η μεταπώληση τους. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή, στοιχείο αυτοπαράδοσης, πώλησης ή πρωτόκολλο καταστροφής. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με την ενότητα «8.2 Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων της ελεγχόμενης» της από 16.05.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τα επίμαχα παραστατικά αφορούν επενδυτικά αγαθά και δεδομένου ότι η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει διακοπή εργασιών την 28.09.2022, ενώ όπως η ίδια η προσφεύγουσα πληροφόρησε τον έλεγχο με το από 26.04.2023 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, για τα πάντα της επιχείρησης δεν έχει γίνει κανένας διακανονισμός ή πώληση, ο έλεγχος ορθώς αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μόνο για τους μήνες που η επιχείρηση βρισκόταν σε λειτουργία και συγκεκριμένα από το μήνα αγοράς των παγίων έως και το μήνα

διακοπή της (1 έτος και 6 μήνες εκ των 5 ετών), ως κάτωθι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1	19/04/2021	.....	.....	2.214,00	531,36
2	22/04/2021	ΤΔΑ .....	.....	1.000,00	240,00
3	16/04/2021	ΤΔΑ	 Ο.Ε.	220,74	52,98
ΣΥΝΟΛΟ				3.434,74	824,34
ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΕΝ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (824,34 * 1,5/5)					247 30

Επειδή, σχετικά με το τιμολόγιο με αριθμό-/05.04.2021 εκδόσεως της εταιρείας «.....», καθαρής αξίας 2.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 480,00 €, για το οποίο ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά τεχνική υποστήριξη της εταιρείας από την «.....», με σκοπό την εγκατάσταση και την παραμετροποίηση προγραμμάτων για την εύρυθμη λειτουργία της πλατφόρμας σε περιβάλλον cloud και ότι ουδεμία σχέση έχει με το τιμολόγιο που χρεώνει η, σύμφωνα με το οποίο ο εικονικός αυτός χώρος παρέχεται με την καταβολή μιας συνδρομής, λειτουργεί ως επέκταση της πλατφόρμας έτσι ώστε ο πελάτης από όλα τα μέρη του κόσμου να μπορεί να έχει πρόσβαση στην πλατφόρμα που αφορά κρυπτονομίσματα και να προσαρμόζεται σε μια κοινή εφαρμογή.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον Φ.Π.Α. εισροών ποσού 480,00 € που αντιστοιχεί στο ανωτέρω τιμολόγιο, με το σκεπτικό ότι «δεν αιτιολογούνται επαρκώς οι ληφθείσες υπηρεσίες», στηριζόμενος στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεσή του επιπλέον ένα τιμολόγιο της στο οποίο αναφέρεται η υπηρεσία Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση, η εν λόγω υπηρεσία «βάσει αναζήτησης στο διαδίκτυο είναι ένα μέρος της πλατφόρμας του,, που επιτρέπει στους χρήστες να ενοικιάζουν εικονικούς υπολογιστές στους οποίους θα εκτελούν τις δικές τους εφαρμογές υπολογιστή».

Επειδή, ωστόσο, η υπηρεσία «τεχνική υποστήριξη server» που περιγράφεται στο αριθμό-/05.04.2021 τιμολόγιο της «.....», θεωρείται απαραίτητη για την υποστήριξη μίας επιχείρησης και την εξυπηρέτηση των αναγκών της, όπως η ανάπτυξη λογισμικού, η παραμετροποίηση προγραμμάτων, ο έλεγχος της ομαλής λειτουργίας των προγραμμάτων της κ.α.. Συνεπώς, η εν λόγω δαπάνη πραγματοποιήθηκε για τους σκοπούς της δραστηριότητας της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου το δικαίωμα έκπτωσης του σχετικού φόρου εισροών πρέπει να αναγνωρισθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 16.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. και την

τροποποίηση της υπ' αριθ./16.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.02.2021 - 30.04.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Η υπ' αριθ./16.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.02.2021 - 30.04.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	9.634,00	62.362,68	62.362,68	52.728,68
Αξία φορολογητέων εισροών	19.269,79	17.269,79	19.269,79	0,00
Φόρος εκροών	2.312,16	14.967,04	14.967,04	12.654,88
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.624,75	3.647,71	4.047,71	577,04
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.312,59			2.312,59
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.319,33	10.919,33	10.919,33
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		5.659,67	5.459,67	5.459,67
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		16.979,00	16.379,00	16.379,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2.312,59			2.312,59

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.