



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.01.2024

Αριθμός απόφασης: 209

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία και έδρα στοκατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.10.2019 - 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.10.2019 - 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 11.354,34 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 5.677,17€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 17.031,51€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν υποβολής εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας της υπ' αριθ. ηλεκτρονικής αίτησης προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ για επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 1.729,04€, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2019 – 31.03.2023.

Η προσφεύγουσα έχει κύρια δραστηριότητα την επισκευή - συντήρηση πλοίων, η οποία γίνεται κατ' εντολή του πελάτη, σε διάφορες περιοχές, όπου βρίσκονται τα υπό συντήρηση πλοία. Οι εκροές της συνίστανται σε απαλλασσόμενες και σε φορολογητέες, ενώ ειδικότερα, οι απαλλασσόμενες εκροές της με δικαίωμα έκπτωσης αφορούν παροχή υπηρεσιών συντήρησης πλοίων για τις οποίες έχει εκδοθεί το σχετικό απαλλακτικό Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ 8271/4879/1987.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της οντότητας, καθώς και από τα υποβληθέντα για επιστροφή φόρου δικαιολογητικά, δεν προέκυψαν διαφορές ως προς το αιτούμενο για επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε από αγορές πρώτων υλών και αναλωσίμων που πραγματοποιήθηκαν στη φορολογική περίοδο 01.02.2023 – 31.03.2023, καθώς και από λήψη υπηρεσιών για επισκευές πλοίων της ανωτέρω περιόδου.

Το πιστωτικό υπόλοιπο όμως, που έρχεται από προηγούμενη φορολογική περίοδο και συγκεκριμένα από την περιοδική δήλωση του μήνα Μαΐου 2019, στην οποία η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδ. 407 (ποσά διακανονισμού προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) ποσό ύψους 11.354,34 €, το οποίο δεν ανταποκρίνεται σε συμψηφισμό εκροών και εισροών της χρήσης 2019 αλλά αφορά φόρο που καταλόγισε προηγούμενος έλεγχος της χρήσης 2017 (με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017), δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένο τον υπ' αριθ..... Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α, περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, με το οποίο η προσφεύγουσα κλήθηκε όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση τους να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Το ποσό των 11.354,34 € που καταχώρησε στον κωδικό 407 (ποσά διακανονισμού προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μηνός Μαΐου 2019, αφορά ποσό που καταλογίστηκε σε βάρος της από προηγούμενο έλεγχο της χρήσης 2017, με τον οποίο είχε διαπιστωθεί η έλλειψη απαλλακτικού Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ 8271/4879/1987 για το με αριθ. φορολογικό στοιχείο εσόδων (Τ.Π.Υ.) αξίας 31.467,54€. Το εν λόγω απαλλακτικό δόθηκε με καθυστέρηση εκ των υστέρων στον έλεγχο, λόγω δικαστικής διαμάχης με τον συγκεκριμένο πελάτη και δεν έγινε αποδεκτό από την ελεγκτική αρχή με τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος είχε ολοκληρωθεί. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι τίθεται πλέον το επίμαχο απαλλακτικό στη διάθεση του ελέγχου, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορθώς καταχώρησε το ποσό των 11.354,34 € (ήτοι φόρος ποσού 7.552,20 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ποσού 3.802,14 €) στον κωδ. 407 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της αμέσως επόμενης του ελέγχου περιόδου, δηλαδή του Μαΐου 2019. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει «βεβαίωση απαλλαγής Φ.Π.Α.» από την εταιρεία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

[...]

8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.):

«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 τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.):

«1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.):

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες:

[...]

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

[...]

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μεσάτης εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αερο-σκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για ανα-ψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του ν. 2743/1999 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία.

ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων,

στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται: [...]

ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος -μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,

η) οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά, που απαρτίζουν τις αυτόνομες περιοχές των Αζόρων και της Μαδέρας,

θ) η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν,

ι) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες,

ια)

ιβ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει σκοπό να τα διαθέσει περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων.

ιγ) Η παράδοση αγαθών σε πλοία και πλωτά μέσα του ελληνικού Δημοσίου και σε πολεμικά πλοία των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΝΑΤΟ, για την κάλυψη αναγκών των προσφύγων που περισυλλέγουν.

ιδ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε ευρωπαϊκούς και διεθνείς οργανισμούς, σε φιλανθρωπικούς οργανισμούς εγχώριους ή άλλων χωρών, καθώς και σε πρεσβείες κρατών με σκοπό να διατεθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων.

ιε) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει σκοπό να τα διαθέσει περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης

β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από ακραία φυσικά φαινόμενα.

ιστ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή προς δωρητή, ο οποίος τα χρησιμοποιεί στο πλαίσιο σύμβασης δωρεάς που συνάπτει με φορέα του δημοσίου τομέα, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), ή με Ν.Π.Ι.Δ. που έχουν συσταθεί με ειδικό νόμο για το δημόσιο συμφέρον ή με άλλες οντότητες που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς, εφόσον: [...]

ιζ) Η ναύλωση και η μίσθωση, πλοίων ή αεροσκαφών, που πραγματοποιούνται για τη μεταφορά ή φιλοξενία ή οποιαδήποτε άλλη χρήση με σκοπό την αντιμετώπιση των μεταναστευτικών ροών, ή στο πλαίσιο εκτάκτων και επείγουσών αναγκών, στο Δημόσιο, ή κατ' εντολή του Δημοσίου σε φορείς της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, καθώς και η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών, που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων και αεροσκαφών αυτών.

ιη) Η παράδοση ή εισαγωγή αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή κατ' εντολή του Δημοσίου σε φορείς της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, με σκοπό την αντιμετώπιση των μεταναστευτικών ροών ή στο πλαίσιο εκτάκτων και επείγουσών αναγκών.

ιθ) Η παράδοση αγαθών και η συνδεδεμένη με αυτά παροχή υπηρεσιών στον Διεθνή Οργανισμό Μετανάστευσης (ΔΟΜ), καθώς και η εισαγωγή και ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον οργανισμό και η συνδεδεμένη με αυτά παροχή υπηρεσιών προς αυτόν, με σκοπό τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες να διατεθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος προς το Δημόσιο, τους Ο.Τ.Α., τα ν.π.δ.δ., όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), σε δημόσιες δομές πρωτοβάθμιας φροντίδας ή δομές δημόσιας υγείας, καθώς και την Ανώνυμη Εταιρεία Μονάδων Υγείας (Α.Ε.Μ.Υ. Α.Ε.), στο πλαίσιο υλοποίησης προγραμμάτων που χρηματοδοτούνται αποκλειστικά μέσω του Εργαλείου Υποστήριξης Έκτακτης Ανάγκης (Emergency Support Instrument - ESI), προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες των Ελλήνων πολιτών και των πολιτών τρίτων χωρών αιτούντων διεθνή προστασία, οι οποίες προέκυψαν λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19.

κ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή οργανισμό ή φορέα που έχει συσταθεί βάσει του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η εισαγωγή αγαθών από τα πρόσωπα αυτά, όταν η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή ο οργανισμός ή ο φορέας εισάγει ή αγοράζει τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί από το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με σκοπό την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID-19, εκτός εάν τα εισαγόμενα αγαθά ή τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αγοράζονται, χρησιμοποιούνται, είτε αμέσως είτε σε μεταγενέστερη ημερομηνία, για περαιτέρω παραδόσεις ή παροχές εξ επαχθούς αιτίας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή από τον εν λόγω οργανισμό ή φορέα. [...]

κα) η εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα που πραγματοποιούν οι Ένοπλες Δυνάμεις άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), καθώς και η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας που προορίζονται είτε για χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις των άλλων κρατών μελών ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει είτε για εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικίων τους, εφόσον οι δυνάμεις αυτές συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της κοινής πολιτικής ασφάλειας και άμυνας (ΚΠΑΑ) εκτός του κράτους μέλους στο οποίο ανήκουν,

κβ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε κράτους μέλους, εκτός από το ίδιο το κράτος μέλος προορισμού, για χρήση από αυτές τις ένοπλες δυνάμεις ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικίων τους, εφόσον οι

δυνάμεις αυτές συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της Κοινής Πολιτικής Ασφάλειας και Άμυνας (ΚΠΑΑ).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.): «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 τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.):

«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 τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.):

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

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, με την απόφαση **A. 1104/2020** του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την **A.1201/2023**, καθορίστηκε η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

Επειδή, ο μηχανισμός της έκπτωσης του Φ.Π.Α. συνίσταται στην αφαίρεση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών. Οι ρυθμίσεις οι σχετικές με το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., που περιλαμβάνονται στην **οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, περί Φ.Π.Α.**, ορίζουν με ακρίβεια τις προϋποθέσεις γένεσης, την έκταση και τους όρους περιορισμού του, στα δε κράτη – μέλη δεν καταλείπεται περιθώριο εκτίμησης ως προς την εφαρμογή των άρθρων αυτών. Από το γράμμα του άρθρου 168 (άρ. 17 παρ. 2 της 6ης οδηγίας), προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει αφενός να είναι «υποκείμενος στο φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας και αφετέρου, τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Ο φόρος υπολογίζεται κατά στάδιο σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε κάθε φάση της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής. Δηλαδή, οι υποκείμενες στο Φ.Π.Α. επιχειρήσεις, εφαρμόζοντας τον βασικό μηχανισμό της έκπτωσης, αφαιρούν από τον Φ.Π.Α. των εκροών (πωλήσεων – παραδόσεων) τον Φ.Π.Α. των εισροών (αγορών – εξόδων) στις οποίες προέβησαν για τους σκοπούς της επαγγελματικής τους δραστηριότητας στο προηγούμενο στάδιο και καταβάλλουν τη διαφορά μεταξύ του Φ.Π.Α. εκροών και εισροών. Αν η διαφορά είναι αρνητική, αυτή επιστρέφεται από το δημόσιο ή μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο. Ο μηχανισμός αυτός επιτρέπει και εξασφαλίζει τη βασική αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και ο φόρος αυτός βαρύνει στην ουσία μόνο τον τελικό καταναλωτή (και όχι τις επιχειρήσεις).

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, το ποσό των **11.354,34 €** που καταχωρήθηκε από την προσφεύγουσα ως πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Μαΐου 2019, δεν αντιστοιχεί σε Φ.Π.Α. εκροών προκειμένου να μπορεί να συμψηφιστεί με τον Φ.Π.Α. εισροών, αλλά στην πραγματικότητα αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό του καταλογισμού, ήτοι κύριος φόρος πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., του προηγούμενου ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά και συνεπώς δεν μπορεί να υπαχθεί στο βασικό μηχανισμό της έκπτωσης των άρθρων 30 και επόμενα του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. για την περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2018, διαπιστώθηκε ότι το με αριθ. φορολογικό στοιχείο εσόδων, αξίας 31.467,54 €, εκδόθηκε από την προσφεύγουσα προς την επιχείρηση την εταιρεία άνευ Φ.Π.Α., χωρίς όμως να προσκομιστούν τα προβλεπόμενα από την **ΑΥΟ Π 8271/4879/18-2-1987 δικαιολογητικά περί απαλλαγής**. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ο φόρος που αντιστοιχεί στο επίμαχο τιμολόγιο καθώς και το ανάλογο πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προσκόμισε το προβλεπόμενο από την **ΑΥΟ Π 8271/4879/18-2-1987 δικαιολογητικό περί απαλλαγής Φ.Π.Α.** που αφορούσε το εν λόγω τιμολόγιο, με καθυστέρηση εκ των υστέρων στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, λόγω δικαστικής διαμάχης με τον συγκεκριμένο πελάτη και ότι αυτό δεν έγινε αποδεκτό από την ελεγκτική αρχή με

τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος είχε ολοκληρωθεί. Ωστόσο, δεδομένου ότι τίθεται πλέον το επίμαχο απαλλακτικό στη διάθεση του ελέγχου, ισχυρίζεται ότι ορθώς καταχώρησε το ποσό των 11.354,34 € (ήτοι φόρος ποσού 7.552,20 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ποσού 3.802,14 €) στον κωδ. 407 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της αμέσως επόμενης του ελέγχου περιόδου, δηλαδή του Μαΐου 2019.

Επειδή, το ανωτέρω ποσό προέκυψε από καταλογισμό φόρου κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο προηγούμενου ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ανωτέρω ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι με αριθ. Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2017 & 31/01-31/12/2018, αντιστοίχως, στις Ωστόσο, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσήλθε εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους, να καταθέσει της απόψεις της επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων. Ακολουθώντας ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού του Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω περιόδους και στον καταλογισμό σε βάρους της του φόρου που αντιστοιχεί στο επίμαχο τιμολόγιο, καθώς και το ανάλογο πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβαλλόμενα σχετικά με την ύπαρξη νομίμου απαλλακτικού Φ.Π.Α. χορηγηθέντος από την εταιρεία δεν μπορούν να αξιολογηθούν στο πλαίσιο της παρούσας προσφυγής, καθώς αφορούν διαπιστώσεις προηγούμενου ελέγχου Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.10.2019 - 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται απορριπτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίακαι την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.10.2019 - 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.10.2019 - 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	5.579,67	5.579,67	5.579,67	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	54.835,32	54.835,32	54.835,32	0,00
Φόρος εκροών	1.339,12	1.339,12	1.339,12	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.339,12	1.339,12	1.339,12	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		5.677,17	5.677,17	5.677,17
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		11.354,34	11.354,34	11.354,34
Σύνολο φόρου για καταβολή		17.031,51	17.031,51	17.031,51

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

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.