



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/03/2024

Αριθμός απόφασης: 834

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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 08/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /30-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/11/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/10/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /30-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/11/2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 325.088,26 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 192.526,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **517.614,81 ευρώ**, και επιπλέον δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 73.370,88 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 30/10/2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ..... /15-02-2023 εντολής μερικού (επιτόπιου) ελέγχου ΦΠΑ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. /12-12-2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, η οποία υποβλήθηκε μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ περιόδου Δεκεμβρίου 2022 προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε την επιστροφή ποσού 73.370,88 ευρώ που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/11/2021-31/12/2022 λόγω απαλλασσόμενων πράξεων (τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών στη).

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποιεί πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο για τις οποίες δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, καθώς ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι εντός της Κοινότητας (χώρα και διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ). Συνεπώς το σύνολο του φόρου των εισροών για την ελεγχόμενη χρονική περίοδο δεν εκπίπτει από τον φόρο των εκροών,

β) η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για παροχή υπηρεσιών με ΦΠΑ (υπαγόμενη σε ΦΠΑ «δια αντιστροφής του ΦΠΑ» - άρθρο 14 παρ. 2α) και η λήπτρια ως άνω Σουηδική επιχείρηση προέβη σε συμψηφισμό (κατά δήλωση της προσφεύγουσας επιχείρησης), ως υποκείμενη στο φόρο καθόσον διαθέτει ΑΦΜ-ΦΠΑ. Σύμφωνα με τα παραπάνω και τις ισχύουσες διατάξεις η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη στο φόρο με τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας,

κατέληξε στο πόρισμα ότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-30/11/2022 η δηλωθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία αξία των φορολογητέων εκροών πρέπει να αυξηθεί κατά το ποσό των 1.341.405,29 ευρώ, ο δηλωθείς από ΦΠΑ εκροών πρέπει να αυξηθεί κατά το ποσό των 321.937,27 ευρώ, να διαγραφεί το δηλωθέν υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών ύψους 76.521,87 ευρώ και το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 73.370,88 ευρώ.

Στη συνέχεια, με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. /30-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, να διαταχθεί η αρμόδια φορολογική αρχή να προβεί σε νέα εκκαθάριση της φορολογικής θέσης της εταιρείας, σε διαγραφή των βεβαιωθέντων σε βάρος της χρεωστικών ποσών ΦΠΑ, προστίμων και τόκων και σε επιστροφή των καταβληθέντων από αυτήν ποσών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, και να γίνει δεκτή η αίτησή της περί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 73.370,88 ευρώ, όπως αυτή ενσωματώθηκε στην υποβληθείσα με αριθμ./12-12-2022 περιοδική δήλωση ΦΠΑ Νοεμβρίου 2022, ισχυριζόμενη ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση και, πάντως, με ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, έκρινε αφενός μεν ότι η εταιρεία, για την αξία των παρασχεθεισών από αυτή στη σουηδική μητρική εταιρεία «.....» είχε αποκτήσει, υπόκειτο σε ελληνικό ΦΠΑ (εκρών, επειδή η εταιρεία εξέδωσε (δήθεν) τα σχετικά τιμολόγια της με ελληνικό ΦΠΑ, αφετέρου δε ότι η εταιρεία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών (δαπανών) που συνδέονταν με την εν λόγω δραστηριότητά της, καθόσον η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών της προς τη σουηδική μητρική εταιρεία «.....» απαλλάσσεται (δήθεν) από τον (ελληνικό) ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τα παρακάτω:

- Ανεπαρκής και αντιφατική η αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης, καθώς το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής παρέλειψε να προβεί στην οφειλόμενη ειδική αξιολόγηση των ενστάσεων που με ορισμένο και σαφή τρόπο ήγειρε η εταιρεία. Το γεγονός αυτό είχε ως συνέπεια το δικαίωμα ακρόασης του διοικούμενου να ασκηθεί τυπικά και μόνο προσχηματικά, προκειμένου να μην υπάρξει παραβίαση της τυπικής διαδικασίας, καθώς ο φορολογικός έλεγχος απέρριψε τις απόψεις της με μια παντελώς αόριστη αιτιολογία μισής γραμμής και με πλήρη έλλειψη τεκμηρίωσης της αντίκρουσης των απόψεών της. Η προφανής αυτή παραβίαση δικαιωμάτων του διοικούμενου αλλά και η αναιτιολόγητη απόρριψη των απόψεών της προσβάλλουν το δικαίωμα ακρόασης του διοικούμενου, τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση.
- Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρεία δεν ανέγραψε (ορθώς) ελληνικό ΦΠΑ (εκρών) στα τιμολόγια που εξέδωσε προς τη σουηδική μητρική της εταιρεία για παρασχεθείσες προς την τελευταία γενικές υπηρεσίες συντονισμού διαχείρισης πιστώσεων, καθώς οι υπό εξέταση υπηρεσίες δεν εντάσσονται στην προβλεπόμενη στο άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ' του Κώδικα ΦΠΑ απαλλαγή, αφού προϋπόθεση για την απαλλαγή από το ΦΠΑ των υπηρεσιών διαχείρισης πιστώσεων συνιστά η πραγματοποίηση της διαχείρισης από το πρόσωπο που χορήγησε την πίστωση. Εν προκειμένω, η εν λόγω προϋπόθεση δεν πληρείται δεδομένου ότι η εταιρεία ουδέποτε χορήγησε δάνεια και πιστώσεις, αλλά παρείχε μόνο γενικές υποστηρικτικού και οργανωτικού χαρακτήρα συντονιστικές υπηρεσίες σε σχέση με τη διαχείριση των χαρτοφυλακίων μη εξυπηρετούμενων δανείων που είχε αποκτήσει η σουηδική μητρική εταιρεία. Επομένως η δραστηριότητα που άσκησε η εταιρεία κατά την εξεταζόμενη φορολογική περίοδο, συνιστάμενη στην παροχή υπηρεσιών συντονισμού διαχείρισης αναφορικά με χαρτοφυλάκια μη εξυπηρετούμενων δανείων που δεν είχε χορηγήσει η ίδια, συνιστά φορολογητέα δραστηριότητα για σκοπούς ΦΠΑ.
- Περαιτέρω, η εταιρεία δε χρέωσε (ορθώς) ελληνικό ΦΠΑ επί των σχετικών τιμολογίων που

εξέδωσε κατά την εξεταζόμενη φορολογική περίοδο προς τη μητρική εταιρεία για τις ως άνω υπηρεσίες, δεδομένου ότι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα ΦΠΑ, τόπος παροχής και φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών είναι η, ως ο τόπος εγκατάστασης της ως άνω μητρικής εταιρείας, δηλαδή του λήπτη των υπηρεσιών που είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ. Από τη στιγμή που ορθότατα η εταιρεία δε χρέωσε ΦΠΑ στα τιμολόγια της προς τη λήπτρια μητρική εταιρεία, δεν τυγχάνει εφαρμογής ούτε η παρ. 1 περ. ι' ούτε η παρ. 2 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται υποχρέωση της εταιρείας για απόδοση ΦΠΑ (εκροών) στο Ελληνικό Δημόσιο, εξ αφορμής της έκδοσης των τιμολογίων της για υπηρεσίες που παρέσχε στη μητρική εταιρεία.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά το από 12/02/2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα (ID), με το οποίο προσκόμισε, προς απόδειξη των ισχυρισμών της, την από 12/01/2024 γνωμοδότηση ΦΠΑ με τίτλο «.....», η οποία υπογράφεται από τους νομικούς/φορολογικούς συμβούλους της εταιρείας, αναφορικά με το χειρισμό από πλευράς φορολογικού δικαίου (νομοθεσία ΦΠΑ) των υπό κρίση τιμολογίων και με την οποία επιβεβαιώνεται η ορθότητα του χειρισμού από πλευράς ΦΠΑ των τιμολογίων των υπό έλεγχο υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ):

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

.....

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ , ιγ , θ , ια , ιβ , ιδ , ιε , ιστ και ιζ της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«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 14 παρ. 2 του ν. 2859/2000:

«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
.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 του ν. 2859/2000:

«Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' του ν. 2859/2000:

«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 Υπ. 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 στην εγκύκλιο 10/1987, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 18 (Άρθρο 18 Ν. 1642/86) Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

70. Κατάταξη και διάκριση των απαλλαγών γενικά. Στο κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνονται όλες οι απαλλαγές από το φόρο, με τις οποίες κάμπτεται βέβαια ο κανόνας της γενικότητας του φόρου πλην όμως είναι αναγκαίες για λόγους οικονομικούς, αλλά κυρίως για λόγους κοινωνικούς. Οι απαλλαγές αυτές διακρίνονται σε 5 βασικές κατηγορίες οι οποίες αναφέρονται και ρυθμίζονται σε αντίστοιχα άρθρα του νόμου και συγκεκριμένα:

- στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 18),
- στις απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 19),
- στις απαλλαγές στην εξαγωγή και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές (άρθρο 20),
- στις απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (άρθρο 21) και
- στις ειδικές απαλλαγές (άρθρο 22).

Όλες οι απαλλαγές των άρθρων 19, 20, 21 και 22, παρέχουν στον υποκείμενο του φόρου δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών που αναφέρονται στα άρθρα αυτά. Αντίθετα, οι απαλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 18 δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, εκτός της περίπτωσης λά που

παρέχει δικαίωμα έκπτωσης γενικά και των περιπτώσεων κ' , κá , κβ , κδ , κέ και κσ' , οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, όταν οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται σ' αυτές παρέχονται, σε πρόσωπο εγκαταστημένα σε χώρες εκτός της ΕΟΚ ή για αγαθά που εξάγονται στις χώρες αυτές.

Οι απαλλαγές του άρθρου αυτού θα μπορούσαν να χωρισθούν σε 3 μεγάλες ομάδες ανάλογα με τον τομέα της δραστηριότητας που αφορούν:

- απαλλαγές του κοινωνικού τομέα που περιλαμβάνει τις περιπτώσεις á' μέχρι η', ι' μέχρι ιδ' και κη',

- απαλλαγές χρηματοοικονομικού τομέα, περιπτώσεις, κ' μέχρι και κσ' και απαλλαγές λοιπών τομέων, περιπτώσεις θ', ιβ' ιε' μέχρι ιθ', κζ' και από λ' μέχρι λδ'.

Σημειώνεται ότι σε όλες τις περιπτώσεις των απαλλαγών που απαριθμούνται στο άρθρο 18 απαλλάσσονται οι πράξεις που ενεργούν οι υποκείμενοι, ενώ οι ίδιοι δεν απαλλάσσονται από τον κατ' επίρριψη φόρο (φόρο αγορών, λήψης υπηρεσιών κ.λπ.) τον οποίο περιλαμβάνουν στο κόστος των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών

71. Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται όλες οι απαλλαγές που αναφέρονται στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας, δηλαδή σε πράξεις παράδοσης αγαθών και κυρίως σε πράξεις παροχής υπηρεσιών.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (άρθ. 18), απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

κδ. Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων. Η απαλλαγή αυτή αφορά τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί. Η περίπτωση αυτή αφορά τόκους δανείων και πιστώσεων, αδιάκριτα από τη μορφή χρηματοδότησης, καθώς και τις προμήθειες των τραπεζών ή άλλων πιστωτικών οργανισμών που χορήγησαν τις σχετικές πιστώσεις. **Ειδικά, προκειμένου για την απαλλαγή από το φόρο των εργασιών διαχείρισης των πιστώσεων προϋπόθεση είναι η διενέργεια τους μόνο από αυτόν που τις χορήγησε, γιατί σε αντίθετη περίπτωση φορολογούνται.**

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το

υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 30/10/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατόπιν του πορίσματός του, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθμ./07-09-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/11/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-30/11/2022, προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρινόμενη στην παραπάνω πρόσκληση υπέβαλε εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της επί του ανωτέρω σημειώματος με το με αριθμ. πρωτ./02-10-2023 έγγραφο, προκειμένου να τις λάβει υπόψη του ο έλεγχος κατά τη σύνταξη της έκθεσης και την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων. Στις εν λόγω έγγραφες απόψεις της η προσφεύγουσα πρόβαλε τους ίδιους ισχυρισμούς που περιέχονται και στην ενδικοφανή της προσφυγή, ήτοι ότι:

➤ Η εταιρεία διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στον φόρο, για τις οποίες δεν έχει εφαρμογή η απαλλαγή του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κγ' του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς, όπως προκύπτει και από τη γραμματική διατύπωση του σχετικού άρθρου, προϋπόθεση για την ύπαρξη απαλλαγής από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών διαχείρισης πιστώσεων είναι η πραγματοποίηση της διαχείρισης από το πρόσωπο που χορήγησε την πίστωση, καθώς σε διαφορετική περίπτωση, εάν δηλαδή η

διαχείριση πραγματοποιείται από τρίτο πρόσωπο και όχι από τον παρέχοντα την πίστωση, η εν λόγω πράξη υπάγεται στον φόρο.

➤ Τόπος φορολογίας των υπό κρίση συναλλαγών της εταιρείας είναι το κράτος – μέλος εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών και συνεπώς υπόχρεος προς απόδοση του φόρου καθίσταται ο λήπτης της υπηρεσίας, στην χώρα της έδρας ή εγκατάστασής του (ήτοι εν προκειμένω της Σουηδίας). Ως εκ τούτου η πράξη υπόκειται στους κανόνες ΦΠΑ του κράτους μέλους αυτού και αν το κράτος αυτό δεν είναι η Ελλάδα, η συγκεκριμένη υπηρεσία δεν υπάγεται σε Ελληνικό ΦΠΑ και οι Ελληνικές Αρχές δεν μπορούν να αξιώσουν Ελληνικό φόρο και συνεπώς ορθώς η εταιρεία δεν χρέωσε ελληνικό ΦΠΑ στα οικεία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τη σουηδική μητρική εταιρεία.

➤ Στο βαθμό που η εταιρεία πραγματοποιεί υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα και δεν εντάσσεται στην απαλλακτική διάταξη του αρ. 22 παρ. 1 περ κγ' Κώδικα ΦΠΑ ή σε κάποια άλλη απαλλακτική διάταξη, γεγονός που προκύπτει και από το ότι η εταιρεία μας είναι ενταγμένη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της φορολογικού μητρώου, δικαιούται να εκπέσει τον φόρο με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί για δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει, ενώ πέραν του δικαιώματος έκπτωσης, έχει και δικαίωμα επιστροφής του φόρου.

➤ Στο βαθμό που ορθώς, βάσει άρθρου 14 παρ. 2 περ. α του Κώδικα ΦΠΑ, η εταιρεία δε χρέωσε ΦΠΑ στα τιμολόγια της προς τη λήπτρια σουηδική εταιρεία, δεν τυγχάνει εφαρμογής ούτε το άρθρο 35 παρ. 2 του Κώδικα ΦΠΑ, με βάση το οποίο θα μπορούσε ενδεχομένως να ανακύψει υποχρέωση της εταιρείας για απόδοση ΦΠΑ εάν έστω και εκ παραδρομής είχε χρεωθεί ΦΠΑ πάνω στα τιμολόγια της εταιρείας, κάτι που όμως δεν συνέβη εν προκειμένω.

Στη συνέχεια, όπως παρουσιάζεται στη σελίδα 49 της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου, σχετικά με τα αναφερόμενα στο σημείωμα απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας **ο έλεγχος απλώς αναφέρει** «*Επειδή οι ανωτέρω διατυπωθείσες έγγραφες απόψεις της ελεγχόμενης είναι γενικές και αόριστες και δεν αντικρούουν αιτιολογημένα τα ευρήματα του ελέγχου μας*», χωρίς να τεκμηριώνει οποιαδήποτε αντίκρουση αυτών.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε θέση για τους προβληθέντες με το σημείωμα απόψεων ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η παραμικρή αιτιολογία αναφορικά με το λόγο που απορρίπτεται το σύνολο των ισχυρισμών της. **Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές πως υφίσταται πλήρης στέρηση της εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος της στην προηγούμενη ακρόαση, το οποίο εξομοιώνεται με απαγορευμένη αποστέρηση του εν λόγω δικαιώματος της.** Εξαιτίας της έλλειψης αντίκρουσης των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας από τον έλεγχο, οι προβαλλόμενοι από εκείνη ισχυρισμοί καλούνται να εξεταστούν για πρώτη φορά από την Υπηρεσία μας, καταλυομένου κατ' αυτόν τον τρόπο του προβλεπόμενου στο άρθρο 28 του ΚΦΔ δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση, ήτοι για ακρόαση εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης πριν την έκδοση οποιασδήποτε δυσμενούς (καταλογιστικής) πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά

ζητήματα και η τήρηση της διαδικασίας της ακρόασης, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, το αρμόδιο για τον υπό κρίση έλεγχο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής δεν εξέτασε και δεν έλαβε υπόψη, ως όφειλε, τους ισχυρισμούς και τα στοιχεία που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνεται βάσιμος, περαιτέρω δε παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 08/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /30-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/11/2022, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.