



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 20 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1535

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. 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».

ε. 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 με ημερομηνία κατάθεσης **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα την, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των:

- με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2020 – 31/12/2020,

- με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,
- με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/01/2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

1. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
2. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
3. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Η προσφεύγουσα είναι Αλλοδαπή Επιχείρηση (εκτός Ε.Ε.), με έδρα στις (.....)(κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς βάσει των Α.1186/2021 και Α.1027/2023), αριθμό μητρώου και ημερομηνία σύστασης την 3^η Απριλίου 2006. Έχει συσταθεί βάσει των νόμων των και σύμφωνα με το άρθρο 5 του καταστατικού που προσκομίσθηκε στην Αγγλική Γλώσσα, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εκτελεί οποιαδήποτε δραστηριότητα χωρίς κανένα περιορισμό.

Η αλλοδαπή εταιρεία όρισε φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. με ΑΦΜ Έλαβε Ελληνικό Α.Φ.Μ. μέσω φορολογικού αντιπροσώπου στις 02-09-2020 και δήλωσε ως δραστηριότητα «.....» και διεύθυνση εργασιών, Τ.Κ.,

Έχει στην κατοχή της ιδιωτικό σκάφος αναψυχής με τα κάτωθι στοιχεία:

Όνομα Πλοίου:

IMO identification Number:

Τύπος Πλοίου: ΣΚΑΦΟΣ ΑΝΑΨΥΧΗΣ

Σημεία:

Κατά την διάρκεια εργασιών σε ναυπηγείο στο Αττικής, τον Μάρτιο 2020 το σκάφος πήρε κλίση 45 μοιρών και βυθίστηκε μερικώς. Καθώς υπέστη εκτεταμένες ζημιές, μεταφέρθηκε για επισκευή τον Μάρτιο 2020 στις εγκαταστάσεις της εταιρείας «.....»(.....) στην

Για τη διεκπεραίωση των εργασιών επισκευής της θαλαμηγού στην Ελλάδα, η αλλοδαπή εταιρεία όρισε Φορολογικό Αντιπρόσωπο την ως άνω Ελληνική εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ.».

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία, για τις εργασίες επισκευής του πλοίου έλαβε :

- Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια αγοράς υλικών από Έλληνες επιτηδευματίες με ΦΠΑ 24%
- Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις με έδρα την ΕΕ
- Τιμολόγια αγοράς ανταλλακτικών από επιχειρήσεις εκτός και εντός ΕΕ.

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα αιτήθηκε και έλαβε επιστροφές πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. και ειδικότερα κατόπιν των παρακάτω σχετικών αιτημάτων προς τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ ως εξής:

ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΓΚΡΙΣΗΣ	ΑΡ./ΕΤΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ
------------------	-----------------	-------------------------	--------------------	--------------------

2022	7/3/2022	/2022	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	86.054,94
	ΣΥΝΟΛΟ 1/2022			86.054,94
2021	14/2/2022	/2022	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	9.931,52
2021	14/2/2022	/2022	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	260.630,99
2021	27/1/2022	/2022	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	58.210,51
2021	16/12/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	57.491,16
2021	21/10/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	287.782,22
2021	23/9/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	45.350,98
2021	6/9/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	74.911,86
2021	29/7/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	206.738,31
2021	29/6/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	239.028,53
2021	16/6/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	160.293,55
2021	26/4/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	172.778,23
2021	31/3/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	33.178,03
	ΣΥΝΟΛΟ 2021			1.606.325,89
2020	19/2/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	21.081,23
2020	5/2/2021	/2021	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	68.452,15
2020	16/12/2020	/2020	1205 Ε ΠΕΙΡΑΙΑ	39.952,87
	ΣΥΝΟΛΟ 10-12/2020			129.486,25

Με την με αριθ./19-01-2023 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο 02/09/2020-31/01/2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. της παραπάνω φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.» καθώς και της ΠΟΛ 1124/2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1067/2018.

Στην ελεγχόμενη κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ./31-1-2023 Γνωστοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου καθώς και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Επίσης κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ./03-02-2023 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων των άρθρων 13, 14, 23 & 24 του ΚΦΔ, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα (λογιστικά αρχεία ισοζύγια και ημερολόγια, παραστατικά αγορών δαπανών, τραπεζικά παραστατικά).

Ο έλεγχος διερεύνησε εάν οι εισροές της προσφεύγουσας για τα αγαθά που προμηθεύτηκε και τις υπηρεσίες που έλαβε χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της οικονομικής της δραστηριότητας ή εάν πρόκειται για ληφθείσες υπηρεσίες και αγορές - αποκτήσεις αγαθών - ανταλλακτικών επισκευής, οι οποίες αφορούν σε εργασίες επισκευής του σκάφους αναψυχής «.....» με σημαία για το οποίο επίσης διερευνήθηκε εάν πρόκειται για επαγγελματικό ή ιδιωτικό σκάφος αναψυχής και κατέληξε πως το σύνολο των εισροών της ελεγχόμενης για τα αγαθά και τις υπηρεσίες δεν χρησιμοποιήθηκαν για ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας υπαγόμενης στο ΦΠΑ, αλλά πρόκειται για ληφθείσες υπηρεσίες και αγορές αγαθών - ανταλλακτικών επισκευής, οι οποίες αφορούν σε εργασίες επισκευής του ως άνω ιδιωτικού σκάφους αναψυχής (θαλαμηγού).

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν τα με αριθ./2023 και/2023 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, στα οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε τα με αριθ./27-09-2023 και/21-12-2023 υπομνήματα της, προβάλλοντας τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

-Της με αριθμό/27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/09/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 130.397,30 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 65.198,65 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **195.595,95 €**.

-Της με αριθμό/27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 2.053.968,90 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.026.984,45 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **3.080.953,35 €**.

-Της με αριθμό/27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/01/2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 96.436,75 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 48.218,38 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **144.655,13 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της και την εξαφάνιση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-**Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Απαράδεκτη μεταβολή της νομικής βάσης του ελέγχου και της οριστικής βεβαίωσης φόρου μετά προστίμου και προσαυξήσεων.** Η ελεγκτική αρχή ενώ με το πρώτο σημείωμα διαπιστώσεων ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει η επαγγελματική χρήση του σκάφους και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του ΦΠΑ με το συμπληρωματικό σημείωμά της αναφέρει ότι η προσφεύγουσα δεν είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ.

-**Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη και κυρίως αντιφατική αιτιολογία.** Προέβη σε τροποποίηση του καταστατικού της προκειμένου να συμπεριλάβει την επαγγελματική εκμετάλλευση του σκάφους όπως της ζητήθηκε στο πλαίσιο της υποβολής των σχετικών αιτημάτων της για επιστροφή του ΦΠΑ στην φορολογική αρχή.

-**Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.** Υπάγεται στις διατάξεις της ΠΟΛ.1101/2017 η οποία ωστόσο δεν αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και σε κάθε περίπτωση, επικαλείται σχετική νομολογία σύμφωνα με την οποία έχει κριθεί ότι όποιος ασκήσει πράξεις με σκοπό την οικονομική δραστηριότητα θεωρείται υποκείμενος στον φόρο ανεξαρτήτως τόπου εγκατάστασης.

-**Παραβίαση των αρχών της καλής πίστης, της εύλογης εμπιστοσύνης του ιδιώτη και της χρηστής διοίκησης.** Στο παρελθόν είχαν γίνει δεκτές από την διοίκηση οι αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ. Ως εκ τούτου πέραν πάσης αμφισβήτησεως ισχυρίζεται ότι τελούσε υπό νομική πλάνη.

-**Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.** Το ποσό του προστίμου στο 50% του ΦΠΑ για το οποίο απαλλάχθηκε αιτιολογημένα είναι προφανώς δυσανάλογο για την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 αρχεία (βιβλία και 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 παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος

δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.2859/2000, 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.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε νομικό ή φυσικό 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,
β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και
γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας, [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«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.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος. [.....]

...

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που

έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

...

9. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά και παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

αα) πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και τα οποία εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα,

ββ) πλοία παράκτιας αλιείας,

γγ) πλοία που προορίζονται για διάλυση,

δδ) πολεμικά πλοία και πλοία του Δημοσίου,

εε) ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής.

Εξαιρούνται τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Απαλλάσσονται επίσης η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής.

Για την εφαρμογή της απαλλαγής της υποπερίπτωσης αά , ως πλοία που προορίζονται για τη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης θεωρούνται τα πλοία που πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) έχουν ναυπηγηθεί για την ανοικτή θάλασσα, ήτοι στα οποία το μέγιστο εξωτερικό μήκος του κύτους είναι ίσο ή ανώτερο των 12 μέτρων και τα οποία υπάγονται στις δασμολογικές διακρίσεις 8901 10 10, 8901 20 10, 8901 30 10, 8901 90 10, 8902 00 10, 8903 91 10, 8903 92 10, 8904 00 91 και 8906 90 10 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. [Καν. (ΕΟΚ) αριθμ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει] και

(ii) διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της ανωτέρω υποπερίπτωσης (ii).

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο ...

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών 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'

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 αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή 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:

αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

ββ) για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών...

γγ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας,...

δδ) για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας...

ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις...

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

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,..."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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. [...]

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,...

...

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περ. λε) της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28.»

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά...
Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2859/2000, 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 εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000, 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 εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

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....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000, 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.

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών

για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ , 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε , στ και ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ , 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α , β και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν ταυτολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

8. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας.

9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε , στ και ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1119/10-06-2015 με θέμα «Εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

- Το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και ειδικότερα η περίπτωση α' της παραγράφου 2 αυτού για παροχές προς υποκείμενους στο φόρο.

- Το άρθρο 27 παρ. 1 περίπτωση δ' και ε' του ίδιου Κώδικα για υπηρεσίες που απαλλάσσονται εφόσον πρόκειται για εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίων των οποίων η παράδοση ή η εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ή προορίζονται για τις άμεσες ανάγκες τους.

- Η Απόφαση Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987 (ΦΕΚ 3Β'/8.1.1988) και συγκεκριμένα τα άρθρα 31, 37 και 38 με τα οποία καθορίζεται η διαδικασία για την χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ' και ε'.

- Ο Εκτελεστικός Κανονισμός 282/2011 του Συμβουλίου για την εφαρμογή της Οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιείται από 01.01.2015 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

1. Γενική αρχή για την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στην Οδηγία ΦΠΑ είναι ότι, αρμόδια για την χορήγησή τους (εξέταση των προϋποθέσεων, καθορισμός διαδικασίας κλπ) είναι η φορολογική αρχή της χώρας εκείνης στο εσωτερικό της οποίας βρίσκεται ο τόπος παροχής της πράξης για την οποία ζητείται απαλλαγή. Ο καθορισμός του τόπου παροχής δηλαδή, σύμφωνα με τους εκάστοτε εφαρμοζόμενους κανόνες, προηγείται της εξέτασης των προϋποθέσεων για την χορήγηση απαλλαγής.

Ο τόπος παροχής και, κατ' επέκταση, φορολογίας των υπηρεσιών καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει από 01.01.2010 και εξής. Σύμφωνα με τον Γενικό Κανόνα της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ο οποίος εφαρμόζεται εφόσον το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν εμπίπτει σε κάποιον ειδικότερο κανόνα που αναφέρεται στις λοιπές παραγράφους του εν λόγω άρθρου, όταν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο, η παροχή υπηρεσιών υπάγεται σε ΦΠΑ στη χώρα εγκατάστασής του.

Στην έννοια του «υποκείμενου στο φόρο λήπτη» για τις ανάγκες εφαρμογής του Γενικού Κανόνα της παραγράφου 2.α', περιλαμβάνονται όσοι:

- είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Ε.Ε. και διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος μέλος, ο οποίος επαληθεύεται στο σύστημα V.I.E.S.,

-είναι εγκατεστημένοι σε χώρες εκτός Ε.Ε. και ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των διατάξεων του ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν το φορολογικό σύστημα της χώρας τους προβλέπει και κάποιου τύπου Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ή όχι (στις περιπτώσεις που κάτι τέτοιο προβλέπεται δεν πρόκειται για τον κοινοτικό ΦΠΑ),

-ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως υποκείμενοι στο φόρο, από την άποψη ότι λαμβάνουν υπηρεσίες που προορίζονται για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας (επαγγελματική χρήση) κι όχι για ιδιωτική χρήση ή για χρήση από το προσωπικό τους. Για τον προσδιορισμό της ιδιότητας του λήπτη ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 17 έως και 19 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, όπως τροποποιούνται από 01.01.2015 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

2. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ καθορίζονται τα πλοία των οποίων η παράδοση ή η εισαγωγή στο εσωτερικό της χώρας δύναται να απαλλάσσεται, ενώ εξαιρούνται ρητά τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Με την περίπτωση δ' απαλλάσσονται οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής επισκευής και συντήρησης των παραπάνω μεταφορικών μέσων, ενώ με την περίπτωση ε', απαριθμούνται - ενδεικτικά - υπηρεσίες που θεωρούνται απαραίτητες για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών τους, για την παροχή των οποίων προβλέπεται επίσης απαλλαγή από τον φόρο.

Είναι προφανές ότι οι απαλλαγές των παραπάνω περιπτώσεων χορηγούνται μόνο σε επιχειρήσεις πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες των συγκεκριμένων πλοίων, οι οποίες εμπίπτουν σε κάθε περίπτωση στην έννοια του «υποκείμενου» όπως αναλύθηκε παραπάνω.

3. Οι ανωτέρω υπηρεσίες επισκευής, συντήρησης, ρυμούλκησης, πραγματογνωμοσύνης κλπ που αναφέρονται - ενδεικτικά - στο άρθρο 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ, όταν παρέχονται προς υποκείμενους στο φόρο λήπτες, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα

ΦΠΑ (τόπος παροχής η χώρα του λήπτη), ενώ όταν παρέχονται προς μη υποκείμενους λήπτες φορολογούνται κυρίως βάσει του άρθρου 14.9 του Κώδικα αυτού στον τόπο της υλικής εκτέλεσής τους ως εργασίες επί κινητών ενσώματων αγαθών ή, σε άλλες περιπτώσεις, βάσει του άρθρου 14.2.β' στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος. Εξαιρούνται οι υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών (π.χ. υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών), ο τόπος παροχής των οποίων καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14.4 λόγω του ότι αποτελούν υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο.

Στις περιπτώσεις που, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, (όταν δηλαδή ο υποκείμενος λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα), έχει εφαρμογή για την χορήγηση της απαλλαγής της περίπτωσης 27.1.δ' η διαδικασία που περιγράφεται στο άρθρο 31 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987, ενώ για τις υπηρεσίες της περίπτωσης 27.1.ε' του ίδιου άρθρου η διαδικασία που περιγράφεται στα άρθρα 37 και 38 της απόφασης αυτής.

Ειδικότερα, η διαδικασία για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:

i. Όταν ελληνικές επιχειρήσεις παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών τιμολογούν άλλες ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες πλοίων τα οποία απαλλάσσονται με την περ. 27.1.α'. Προκειμένου ο Έλληνας πάροχος να μην επιβαρύνει με ελληνικό ΦΠΑ την πράξη αυτή και να τεκμηριώνει την εφαρμογή της απαλλαγής, θα πρέπει να έχει στην κατοχή του την βεβαίωση του πλοιάρχου ή του κυβερνήτη του σκάφους η οποία προβλέπεται, είτε στο άρθρο 38 της απόφασης, και από την οποία να προκύπτει ο επαγγελματικός προορισμός του πλοίου και ότι διενεργεί πράγματι πλόες ανοικτής θαλάσσης, είτε στο άρθρο 31 της απόφασης από την οποία να προκύπτει εκτός των ανωτέρω και το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Εφόσον πρόκειται για επαγγελματικό πλοίο αναψυχής θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για πλοίο αναψυχής του ν.2743/1999 ή του ν.4256/2014.

ii. Όταν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται στους παραπάνω Έλληνες λήπτες όχι από ελληνικές αλλά από αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες είτε σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός Ε.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τον αλλοδαπό πάροχο δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ επειδή ο τόπος φορολόγησης βρίσκεται στη χώρα του λήπτη (Ελλάδα) και ο φόρος αποδίδεται από αυτόν με αντιστροφή της υποχρέωσης. Ο Έλληνας λήπτης στην περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμόσει την απαλλαγή των περ. 27.1.δ' ή ε', όπως δικαιούται, τηρώντας σε κάθε περίπτωση τα αποδεικτικά για την τεκμηρίωσή της, ενώ δεν θα συμπεριλάβει τη συναλλαγή στην περιοδική του δήλωση και δεν θα υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στην περίπτωση που ο πάροχος είναι κοινοτικός υποκείμενος. Ο τελευταίος σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με την μη υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και από την πλευρά του (επειδή η πράξη απαλλάσσεται στο κράτος μέλος φορολογίας της), έτσι ώστε να μην προκύψουν προβλήματα κατά την διασταύρωση των πινάκων αυτών.

4. Κατ' αναλογία, στην περίπτωση όπου οι ανωτέρω υπηρεσίες παρέχονται από ελληνικές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, εγκατεστημένες εντός ή εκτός της Ε.Ε., η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ επειδή ο τόπος παροχής δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας αλλά στη χώρα εγκατάστασης του υποκείμενου λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Εάν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ε.Ε., από την απαλλαγή ή μη της υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους εγκατάστασής του λήπτη εξαρτάται η υποβολή ή μη ανακεφαλαιωτικού πίνακα για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 14.2.α' κατά τα ανωτέρω και για ελεγκτικούς σκοπούς θα πρέπει, ειδικά στην περίπτωση πλοίων αναψυχής (π.χ. ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) να προκύπτει η επαγγελματική χρήση τους. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει είτε στις συμβάσεις παροχής των υπηρεσιών που συνάπτονται μεταξύ των Ελλήνων παρόχων και των αλλοδαπών πελατών τους ή σε άλλα έγγραφα παραγγελιών ή συμφωνιών, να

περιλαμβάνεται μία δήλωση εκ μέρους του λήπτη ότι οι υπηρεσίες που λαμβάνει προορίζονται για επαγγελματική χρήση.

5. Στην περίπτωση όμως που οι υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, ρυμούλκησης κλπ παρέχονται προς αλλοδαπούς λήπτες μη υποκείμενους στο φόρο ή υποκείμενους που λαμβάνουν υπηρεσία για ιδιωτική χρήση (π.χ. σκάφος αναψυχής), ο τρόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών συμπίπτει με τον τρόπο υλικής τους εκτέλεσης ή με τον τρόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές, κατά περίπτωση. Αν εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας μας ή αν παρέχονται από εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο, υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 27.

6. Όσον αφορά στις υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών, όπως οι υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών, πρόκειται για υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στον τρόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τρόπο εγκατάστασης ή την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών αυτών. Κατά συνέπεια, εφόσον πρόκειται για λιμάνι εντός Ελλάδος, οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας κατ' εφαρμογή του άρθρου 14.4.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή του άρθρου 27.1.ε' εφαρμόζεται σύμφωνα με τη διαδικασία των άρθρων 37 και 38 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987.

7. Τέλος, θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι στην περίπτωση που οι επίμαχες υπηρεσίες έχουν μεν ως τόπο παροχής την Ελλάδα αλλά παρέχονται για τις ανάγκες πλοίων τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τις απαλλαγές του άρθρου 27.1.α' (π.χ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή πρόκειται για ελληνικό πλοίο το οποίο είναι μεν επαγγελματικό αλλά δεν δραστηριοποιείται σε ανοιχτή θάλασσα κλπ) οι πράξεις αυτές επιβαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ.

8. Συνοψίζοντας τα παραπάνω, για την απαλλαγή των υπηρεσιών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ, ισχύουν τα εξής:

α. η απαλλαγή αφορά μόνο σε εκείνα τα πλοία των οποίων η παράδοση ή εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 27,

β. για την χορήγηση της απαλλαγής αρμόδιο είναι το κράτος μέλος εντός του οποίου βρίσκεται ο τρόπος φορολογίας της υπηρεσίας για την οποία η απαλλαγή αυτή ζητείται,

γ. ο τρόπος φορολογίας των υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, μετά την 1.1.2010 είναι η χώρα εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ.

δ. η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται με την Απόφαση Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987 έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που οι λήπτες είναι υποκείμενοι και είναι ελληνικές επιχειρήσεις,

ε. όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος δεν εξετάζεται ο τρόπος υλικής εκτέλεσης της πράξης αλλά μόνο η χώρα εγκατάστασής του,

στ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενος ή όταν είναι μεν υποκείμενος αλλά δεν ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, δεν έχει εφαρμογή καμία από τις απαλλαγές του άρθρου 27,

ζ. οι υπηρεσίες ελλιμενισμού έχουν ως τόπο φορολογίας την χώρα που βρίσκεται το λιμάνι (ως συνδεδεμένες με ακίνητο) και για την τυχόν εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27 λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του λήπτη.»

Επειδή με το έγγραφο με Αρ.Πρωτ.Δ17Ε ΕΞ 2011/21-10-2011 της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και της Γενικής Διεύθυνσης με θέμα «Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των σκαφών που ελλιμενίζονται ή/και χρησιμοποιούνται μόνιμα στην Ελλάδα» διευκρινίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια αναφορών και ερωτημάτων σχετικά με το αντικείμενο του θέματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα λαμβάνοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 2 (1γ), 5 (παρ. 1), 10, 11 (1 και 4) 13(1α), 14, 15, 24, 27(1 α, γ, δ), 28(1 α), 29 και 60 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), όπως ισχύει.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 7 του Α.Ν. 896/37 (ΦΕΚ 395/Α), σύμφωνα με τις οποίες η διάθεση ατελώς εισαχθέντων ειδών σε άλλες χρήσεις από αυτές για τις οποίες χορηγήθηκε η

ατέλεια χωρίς πληρωμή των οφειλόμενων δασμών και φόρων, ανεξάρτητα από τις προβλεπόμενες από τον Τελωνειακό Κώδικα κυρώσεις περί λαθρεμπορίας, συνεπάγεται την άρση της παρασχεθείσας ατέλειας και την είσπραξη των δασμών και φόρων.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 1567/85 (ΦΕΚ 171 Α), με τις οποίες οι διατάξεις του άρθρου 7 του Α.Ν. 896/37 δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις όπου η χρησιμοποίηση σε άλλες χρήσεις ή η διάθεση στη γενική κατανάλωση των αναφερομένων σε αυτές ειδών γίνει μετά την πάροδο 10 ετών από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκε η ατελής ή με μειωμένους δασμούς και φόρους παράδοσή τους και έχει οριστικοποιηθεί η ατέλεια που χορηγήθηκε για τα είδη αυτά, με την προσκόμιση των απαιτούμενων κατά περίπτωση δικαιολογητικών.

4. Τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.2960/01, σύμφωνα με τις οποίες Τελωνειακή οφειλή είναι η υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου έναντι Τελωνειακής Αρχής για καταβολή του συνόλου των δασμών, των φόρων, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και των λοιπών δικαιωμάτων του Δημοσίου, που αναλογούν σε εμπορεύματα και τα επιβαρύνουν κατά τις οικείες διατάξεις. Επιπλέον, επιφυλασσομένων των διατάξεων του Τελωνειακού Κοινοτικού Κώδικα, η τελωνειακή οφειλή γεννάται πέραν των άλλων από τη μη εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη θέση των εμπορευμάτων σε ένα καθεστώς ή προορισμό ή από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που είχαν τεθεί για την υπαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στο συγκεκριμένο καθεστώς, αλλά και σε κάθε άλλη περίπτωση ειδικότερα καθοριζόμενη.

5. Τις διατάξεις της παρ.2α του άρθρου 155 του Ν.2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α) «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες ως λαθρεμπορία θεωρείται η διάθεση στην κατανάλωση χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής και πληρωμή του εισαγωγικού δασμού, φόρου και λοιπών επιβαρύνσεων εμπορευμάτων, τα οποία έχουν εισαχθεί δυνάμει νόμου ή σύμβασης, ατελώς ή με μειωμένες επιβαρύνσεις για ορισμένες ειδικές χρήσεις ή η χρησιμοποίηση αυτών των εμπορευμάτων σε άλλες χρήσεις εκτός των ορισμένων ειδικών τοιούτων.

6. Τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 7 του Ν.3182/2003 (ΦΕΚ 220 Α), σύμφωνα με τις οποίες ορίζεται ότι οι Ναυτιλιακές Εταιρείες Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α.) που έχουν στην κυριότητά τους πλοία των οποίων η χορηγούμενη κατά τις διατάξεις του Ν.2743/99 άδεια επαγγελματικού πλοίου έπαυσε να ισχύει, υποχρεούνται να καταβάλουν το φόρο που αναλογεί σε αυτά κατά το χρόνο που εκδίδεται η διοικητική πράξη παύσης ισχύος της άδειας του επαγγελματικού πλοίου, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά κοινοτικές και εθνικές τελωνειακές και φορολογικές διατάξεις.

Επιπλέον, στις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι κατά το χρόνο που εκδίδεται η διοικητική πράξη παύσης ισχύος της επαγγελματικής άδειας, οι Ν.Ε.Π.Α. υποχρεούνται να καταβάλουν τους φόρους που αναλογούν στα καύσιμα και λιπαντικά, για τους οποίους έτυχαν απαλλαγής για τον προαναφερόμενο λόγο, από το χρόνο που έπαυσε να ισχύει η άδεια επαγγελματικού πλοίου αναψυχής του Ν.2743/99 και εφεξής.

7. Την με αρ.πρωτ. Δ./7-11-2000 Δ.Υ.Ο., με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ.πρωτ. Δ......./23-2-2000 Α.Υ.Ο περί καθορισμού του «Δελτίου Κίνησης» (.....), με την οποία μεταξύ άλλων δόθηκαν και οδηγίες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των επαγγελματικών-τουριστικών πλοίων του Ν.438/76 που έχουν παραληφθεί με απαλλαγή από δασμούς και φόρους και ζητείται ο αποχαρκτηρισμός τους.

Ειδικότερα, στο Κεφάλαιο ΙΙΙ της ως άνω ΔΥΟ, ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που για τα εν λόγω σκάφη ζητείται ο αποχαρκτηρισμός τους, επειδή παύουν να ισχύουν οι λόγοι για τους οποίους είχε χορηγηθεί αρχικά η απαλλαγή, οφείλονται οι δασμοί και οι φόροι από τους οποίους αυτά είχαν απαλλαχθεί.

8. Την με αριθ. πρωτ. Δ18 5036889 ΕΞ 2010/6-9-2010 ΔΥΟ με την οποία έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των επαγγελματικών σκαφών καθώς και των καυσίμων, λιπαντικών και λοιπών εφοδίων που έχουν παραλάβει με απαλλαγή, που για οποιοδήποτε λόγο παύει να ισχύει η άδεια που τους έχει χορηγηθεί και την, συνεπεία τούτου, υποχρέωση για καταβολή στις αρμόδιες Τελωνειακές αρχές του αναλογούντος φόρου.

9. Την με αριθ. πρωτ. Δ./5.12.1996 ΕΔΥΟ η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1088/1997, σχετικά με τα θαλαμηγό σκάφη αναψυχής που έχουν καταβάλλει τον ΦΠΑ σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης

10. Τα αναφερόμενα στο εγχειρίδιο με αριθ./...../5.10.2009, που εκδόθηκε από το Τμήμα Δ' (VIES) της 14ης Δ/σης και έχει διανεμηθεί στις ελεγκτικές αρχές, σχετικά με τις μεθόδους φοροαποφυγής τύπου carousel στις οποίες περιλαμβάνεται και η καταχρηστική χρησιμοποίηση μεθόδων και πρακτικών που έχουν καθιερώσει κάποια κράτη μέλη, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις «μισθωμένων» ιδιωτικών σκαφών αναψυχής.

11. Την άποψη της Επιτροπής σε σύσκεψη της(Doc. No/19.2.2009) σύμφωνα με την οποία δεν προβλέπεται έκδοση Πιστοποιητικών για καταβολή ΦΠΑ για ιδιωτικά πλοία αναψυχής με βάση την κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ. Επομένως, τα Πιστοποιητικά που εκδίδονται για την καταβολή του φόρου ισχύουν μόνο για χρήση εντός του κράτους μέλους έκδοσής τους.

12. Την Απόφαση του ΔΕΚ στην υπόθεση C - 255/02 (Χάλιφαξ) που αναφέρεται και στο ανωτέρω εγχειρίδιο. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή δε μπορεί κάποιος να επικαλείται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση. Συνεπώς πρέπει να ελέγχεται εάν συντρέχουν οι περιστάσεις που στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική. Για τη διαπίστωση καταχρηστικής πρακτικής σημασία έχει η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, γεγονός αντίθετο προς το σκοπό των σχετικών φορολογικών διατάξεων, παρότι μπορεί να διαπιστώνεται από τον έλεγχο η τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές. Σύμφωνα με την απόφαση, για να διαπιστωθεί η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος πρέπει να διαπιστωθεί το αληθές περιεχόμενο και η αληθής σημασία των επίμαχων πράξεων, καθώς και η βούληση για αποκόμιση οφέλους. Συνεπώς πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ο αμιγώς τεχνητός χαρακτήρας των πράξεων αυτών καθώς και οι δεσμοί νομικής, οικονομικής ή/και προσωπικής φύσης, μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης. Εφόσον, τέλος, διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που την απαρτίζουν πρέπει να οριστούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.

Από τα ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Η αγορά ιδιωτικού σκάφους αναψυχής σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπόκειται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα, εφόσον είναι καινούργιο και προορίζεται να χρησιμοποιηθεί μόνιμα στη χώρα μας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1 & 2 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/00), όπως ισχύει. Ο ΦΠΑ καταβάλλεται σύμφωνα με όσα ορίζονται με τις διατάξεις του αρ. 38 παρ. 7 του Ν.2859/00 και της αρ. Δ..... ΑΥΟ.

2. Ιδιωτικό σκάφος αναψυχής, μεταχειρισμένο, που έχει αγοραστεί σε άλλο κράτος μέλος από ιδιώτη, διαθέτει νηολόγιο και σημαία άλλου κράτους μέλους, καταβάλλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος απόκτησής του, καθώς τόπος παράδοσης είναι το άλλο κράτος-μέλος. Στην περίπτωση που το σκάφος αγοράστηκε από νομικό πρόσωπο ελέγχεται εάν έχει καταβληθεί ο φόρος στο άλλο κράτος μέλος και δεν έχει τύχει επιστροφής ή έκπτωσης, εφαρμόζοντας την Δ./5.12.1996 ΕΔΥΟ. Επίσης εφόσον έχει δηλωθεί η συναλλαγή αυτή ως ενδοκοινοτική ελέγχεται εάν ο φόρος καταβλήθηκε στην Ελλάδα, καθώς σύμφωνα με το αρ. 30 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

3. Ιδιωτικό σκάφος αναψυχής (καινούργιο ή μεταχειρισμένο) που διαθέτει νηολόγιο τρίτης χώρας ή εδάφους άλλου κράτους μέλους που εξαιρείται από το φορολογικό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης για σκοπούς ΦΠΑ, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί μόνιμα στη χώρα μας, τελωνίζεται στην Ελλάδα και καταβάλλει τους προβλεπόμενους δασμούς και φόρους στη χώρα μας. Για τη διακίνηση του σκάφους στα ελληνικά χωρικά ύδατα μετά τον τελωνισμό του και εφόσον το εν λόγω σκάφος διατηρεί την ανωτέρω σημαία ή νηολόγιο, εφοδιάζεται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή με Δελτίο Κίνησης αορίστου ισχύος, σύμφωνα με την/23-2-2000 ΑΥΟ.

4. Στην περίπτωση που τα ανωτέρω σκάφη χρησιμοποιηθούν μεταγενέστερα στην Ελλάδα ως επαγγελματικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2743/99, όπως ισχύει, και εφόσον διαπιστωθεί ότι έχουν εκπληρωθεί οι δασμοφορολογικές, κατά περίπτωση, υποχρεώσεις, χορηγείται Δελτίο Προμηθείας Υλικών και Αντικειμένων για την αγορά καυσίμων και λιπαντικών, καθώς και για την αγορά αγαθών που ενσωματώνονται ή χρησιμοποιούνται στο σκάφος, χωρίς φόρο. Εάν αποδειχθεί ότι το σκάφος χρησιμοποιήθηκε για ιδιωτικούς σκοπούς, τότε καταλογίζεται ο φόρος με όλες τις προβλεπόμενες, κατά περίπτωση, επιβαρύνσεις.

5. Στην περίπτωση σκαφών που έχουν τελωνιστεί με απαλλαγή από ΦΠΑ προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως επαγγελματικά του Ν.2743/99, για τα οποία διαπιστώνεται και στοιχειοθετείται από έλεγχο ότι δεν πληρούνται ή δεν πληρώθηκαν ποτέ οι προϋποθέσεις απαλλαγής (αλλαγή χρήσης, εικονικά ναυλοσύμφωνα, καταχρηστικές πρακτικές για την αποφυγή καταβολής ΦΠΑ, κλπ) η παρασχεθείσα απαλλαγή καθίσταται ανακλητέα και η αρμόδια τελωνειακή αρχή οφείλει να προβεί σε είσπραξη των οφειλόμενων επιβαρύνσεων και να ενημερώσει σχετικά την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας για τις δικές της ενέργειες σχετικά με την παύση ισχύος της άδειας επαγγελματικού σκάφους.

6. Εάν τα σκάφη (ιδιωτικά ή επαγγελματικά) που ελλιμενίζονται και χρησιμοποιούνται στη χώρα μας αποδειχθεί, ύστερα από σχετικό έλεγχο, ότι αποτελούν μέρος συναλλαγής με σκοπό την φοροαποφυγή, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν επαναπροσδιορίζονται και καταλογίζεται ο αναλογών φόρος στη χώρα μας. Στην περίπτωση αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη τα Πιστοποιητικά που εκδίδονται για την καταβολή φόρου σε άλλο κράτος μέλος.

7. Επισημαίνεται ότι, στην εκ των υστέρων τακτοποίηση δασμοφορολογικών υποχρεώσεων από τους ιδιοκτήτες, εκμεταλλευτές ή χρήστες των εν λόγω σκαφών, οφείλονται πέραν του ΦΠΑ και τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση τέλη εκπροθέσμου καταβολής, προσαυξήσεις, πρόστιμα και οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της Τελωνειακής και Φορολογικής νομοθεσίας, εκτός αυτών που θα υπαχθούν στην ειδική ρύθμιση του άρθρου 19 του Ν. 4002/2011.».

Επειδή με την Απόφαση ΠΟΛ1101/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Όροι και προϋποθέσεις για τη σύσταση και λειτουργία επιχειρήσεων ναυπήγησης και επισκευής πλοίων που αναγνωρίζονται ως Ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα και διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. για τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που παραλαμβάνουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια εκτέλεσης των εργασιών τους.» ορίζονται τα εξής:

Καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη λειτουργία των επιχειρήσεων ναυπήγησης και επισκευής πλοίων που αναγνωρίζονται ως Ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα καθώς και η διαδικασία παραλαβής πρώτων και βοηθητικών υλών με απαλλαγή από τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στα πλαίσια εκτέλεσης των εργασιών τους, η δε οριστική απαλλαγή ή καταβολή αυτού κρίνεται με την ολοκλήρωση του έργου.

Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής – Ορισμοί

Η παρούσα έχει εφαρμογή για τις επιχειρήσεις ναυπήγησης και επισκευής πλοίων που αναγνωρίζονται ως Ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα και παραλαμβάνουν στα πλαίσια εκτέλεσης των εργασιών τους αγαθά με απαλλαγή από τον αναλογούντα Φ.Π.Α. Για τους σκοπούς της παρούσας νοούνται ως:

1. Έργο: ανάληψη υποχρέωσης της επιχείρησης, βάσει σχετικής σύμβασης για την εκτέλεση εργασιών ναυπήγησης, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίου.

2. Πλοίο: σκάφος μήκους άνω των επτά και μισό μέτρων (7,5μ) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2859/2000 .

3. Επιχειρήσεις ναυπήγησης και επισκευής πλοίων: α) Ναυπηγοεπισκευαστικές Επιχειρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 2 περ. στ) του Ν. 3551/2007 (ΦΕΚ Α' 76) «Μητρώο Επιχειρήσεων ναυπήγησης, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίων», οι οποίες αναλαμβάνουν την εκτέλεση εργασιών σε έναν ή και περισσότερους από τους τομείς ναυπήγησης, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίων στις οποίες έχει παραχωρηθεί νομίμως πρόσβαση στον

αιγιαλό και χρήση του αντίστοιχου θαλάσσιου χώρου, β) Ναυπηγοεπισκευαστικές Επιχειρήσεις που κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 3551/2007 εγγράφονται στο Ειδικό Μητρώο και δραστηριοποιούνται στη ναυπήγηση, μετατροπή, επισκευή και συντήρηση πλοίων με μεταλλικό περίβλημα μήκους κάτω των είκοσι τεσσάρων μέτρων (24 μ) και στις οποίες έχει παραχωρηθεί πρόσβαση στον αιγιαλό και χρήση του αντίστοιχου θαλάσσιου χώρου, γ) Ναυπηγοεπισκευαστικές Επιχειρήσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 3551/2007, οι οποίες αναλαμβάνουν τις ως άνω εργασίες πλοίων κατασκευής πέραν της μεταλλικής και στις οποίες έχει παραχωρηθεί ομοίως πρόσβαση στον αιγιαλό και χρήση του αντίστοιχου θαλάσσιου χώρου.

4. Ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα (Ε.Τ.Σ.): νοούνται οι χώροι του άρθρου 13 του Ν. 849/1978 (ΦΕΚ 232/Α) «Περί παροχής κινήτρων δια την ενίσχυσιν της περιφερειακής και οικονομικής αναπτύξεως της χώρας» στους οποίους λειτουργούν οι επιχειρήσεις ναυπήγησης και επισκευής πλοίων και στις οποίες έχει παραχωρηθεί νομίμως πρόσβαση στον αιγιαλό και χρήση του αντίστοιχου θαλάσσιου χώρου, και τα αγαθά που εισέρχονται σε αυτούς ως πρώτες και βοηθητικές ύλες και χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις για την εκτέλεση εργασιών ναυπήγησης, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίων καθώς και η παροχή υπηρεσιών που είναι σχετικές με τα αγαθά αυτά κατά το χρόνο παραμονής τους εντός των χώρων αυτών, απαλλάσσονται από τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

5. Τελωνείο Ελέγχου: το τελωνείο στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται ο χώρος στον οποίο λειτουργεί η επιχείρηση ως Ελεύθερο Τελωνειακό Συγκρότημα.

6. Αγαθά: οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που χρησιμοποιούνται για την ναυπήγηση, μετατροπή, επισκευή και συντήρηση πλοίων.

7. Λογιστική Αποθήκης: το σύστημα λογιστικών καταχωρήσεων σε Ειδικό Βιβλίο Έργου που τηρείται με ηλεκτρονικό τρόπο, βάσει λογισμικού λογιστικών και εμπορικών καταχωρήσεων, για την τελωνειακή παρακολούθηση των αγαθών....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1097/29-06-2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τροποποίηση της αριθμ. ΠΟΛ.1101/4.07.2017 (ΦΕΚ Β'2540) Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. - Διαδικασία παραλαβής με απαλλαγή από Φ.Π.Α. πρώτων και βοηθητικών υλών κυριότητας του πλοιοκτήτη/εφοπλιστή/εκμεταλλευτή στα πλαίσια εκτέλεσης εργασιών ναυπήγησης και επισκευής πλοίων», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

Μετά το άρθρο 7 της αριθμ. ΠΟΛ.1101/2017 (ΦΕΚ Β' 2540) απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. προστίθεται άρθρο 7 Α, ως εξής:

«Άρθρο 7Α

Απαλλαγή από Φ.Π.Α. για τις πρώτες και βοηθητικές ύλες κυριότητας του πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή

Στην περίπτωση παραλαβής πρώτων και βοηθητικών υλών για την εκτέλεση των εργασιών εντός του Ε.Τ.Σ., ναυπήγησης / επισκευής / μετατροπής / συντήρησης πλοίου τα οποία παραδίδονται στον πλοιοκτήτη/εφοπλιστή/εκμεταλλευτή ή εισάγονται από αυτόν, για την απαλλαγή από τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ακολουθείται η κατωτέρω διαδικασία:
Α. ΕΙΣΟΔΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ Ε.Τ.Σ.

1. ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ

Η ΑΙΤΗΣΗ ΔΗΛΩΣΗ του άρθρου 3 της παρούσας απόφασης (Υπόδειγμα του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΙΙΙ), για τη χορήγηση έγκρισης αγοράς αγαθών χωρίς Φ.Π.Α. ανά προμηθευτή, υποβάλλεται στο Τελωνείο Ελέγχου από τον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή ή κατόπιν εξουσιοδότησής του, από το Ε.Τ.Σ. Επί της ΑΙΤΗΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ δηλώνεται η σύμβαση βάσει της οποίας έχει αναλάβει η επιχείρηση του Ε.Τ.Σ. την εκτέλεση των εργασιών και επισυνάπτεται ο Πίνακας του Υποδείγματος του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΙV σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το Τελωνείο Ελέγχου εγκρίνει την επί της ΑΙΤΗΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ αγορά αγαθών χωρίς Φ.Π.Α. κατ' εφαρμογή του άρθρου 25 του ν. 2859/2000 και ενεργεί σχετική πράξη στα τέσσερα αντίτυπα του επισυναπτόμενου Πίνακα. Τα τρία θεωρημένα αντίτυπα παραδίδονται στον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή, εκ των οποίων το ένα παραδίδεται από αυτόν στη λειτουργούσα ως Ε.Τ.Σ. επιχείρηση στους

χώρους της οποίας εκτελούνται οι εργασίες ναυπήγησης και επισκευής πλοίων για την καταχώρησή τους στη λογιστική αποθήκης, το δεύτερο παραδίδεται στον προμηθευτή των αγαθών για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. και το τρίτο κρατείται από τον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή για το αρχείο του. Το τέταρτο αντίτυπο παραμένει στο Τελωνείο Ελέγχου για την ενημέρωση του σχετικού Ειδικού Φακέλου που τηρείται από το Τελωνείο Ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 8 της παρούσας.

2. ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ΑΙΤΗΣΗ ΔΗΛΩΣΗ του άρθρου 3 της παρούσας απόφασης (Υπόδειγμα του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ III), υποβάλλεται στο Τελωνείο Ελέγχου από τον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή ή κατόπιν εξουσιοδότησής του, από το Ε.Τ.Σ. Επί της ΑΙΤΗΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ δηλώνεται η σύμβαση βάσει της οποίας έχει αναλάβει η επιχείρηση του Ε.Τ.Σ. την εκτέλεση των εργασιών και επισυνάπτεται ο Πίνακας του Υποδείγματος του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ IV σε τέσσερα (4) αντίτυπα για τη χορήγηση έγκρισης εισαγωγής αγαθών. Το Τελωνείο Ελέγχου εγκρίνει την επί της ΑΙΤΗΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ εισαγωγή αγαθών χωρίς Φ.Π.Α. κατ' εφαρμογή του άρθρου 25 του ν. 2859/2000 και ενεργεί σχετική πράξη στα τέσσερα (4) αντίτυπα του επισυναπτόμενου Πίνακα, εκ των οποίων το ένα παραμένει στο Τελωνείο Ελέγχου και φυλάσσεται στον Ειδικό Φάκελο που τηρείται κατ' εφαρμογή του άρθρου 8 της παρούσας. Τα υπόλοιπα τρία παραδίδονται στον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή, ο οποίος παραδίδει το ένα στο Ε.Τ.Σ. για την καταχώρησή του στη λογιστική αποθήκης, το δεύτερο κρατείται για την ενημέρωση του αρχείου του και το τρίτο συνυποβάλλεται με τη Διασάφηση Εισαγωγής. Η Διασάφηση Εισαγωγής υποβάλλεται από τον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή στο Τελωνείο Εισαγωγής κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην τελωνειακή νομοθεσία. Τα στοιχεία της εισαγωγής των αγαθών καταχωρούνται προς ενημέρωση της λογιστικής αποθήκης στο Ειδικό Βιβλίο Έργου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της παρούσας.

3. Κατά τα λοιπά, κατά την είσοδο και τη χρησιμοποίηση των αγαθών στο Ε.Τ.Σ., εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της παρούσας απόφασης.

Β. ΕΞΟΔΟΣ ΑΠΟ Ε.Τ.Σ.

1. Με την ολοκλήρωση των εργασιών ναυπήγησης / επισκευής / μετατροπής / συντήρησης υποβάλλεται στο Τελωνείο Ελέγχου από το Ε.Τ.Σ. «ΔΗΛΩΣΗ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ ΕΡΓΟΥ» του άρθρου 4 της παρούσας σε δύο αντίτυπα, εκ των οποίων το ένα παραδίδεται από το Ε.Τ.Σ. στον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή προκειμένου να το επισυνάψει με το προβλεπόμενο, ανάλογα με τον προορισμό του πλοίου, τελωνειακό παραστατικό.

2. Το τελωνειακό παραστατικό υποβάλλεται από τον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή του πλοίου στο Τελωνείο Ελέγχου, ανάλογα με τον προορισμό, που σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας απόφασης, λαμβάνει το πλοίο με την ολοκλήρωση του έργου.

Με τα στοιχεία της εξόδου συμπληρώνεται ο Εκκαθαριστικός Λογαριασμός και ενημερώνεται η λογιστική αποθήκης με την καταχώρηση αυτών στο Ειδικό Βιβλίο Έργου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 7 αντίστοιχα, της παρούσας.

3. Κατά τα λοιπά κατά την έξοδο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της παρούσας απόφασης.

Γ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ

Ο Εκκαθαριστικός Λογαριασμός συντάσσεται από το Ε.Τ.Σ. και αποστέλλεται στον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή προκειμένου να συνυποβληθεί με το κατά περίπτωση προβλεπόμενο τελωνειακό παραστατικό στο Τελωνείο Ελέγχου. Στον Εκκαθαριστικό Λογαριασμό αναγράφονται τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση στοιχεία. Στη θέση «Παρατηρήσεις» αναγράφεται ότι «τα αγαθά είναι κυριότητας του πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή και αναγράφονται τα στοιχεία αυτού».

Δ. ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

1. Το Ειδικό Βιβλίο Έργου που προβλέπεται από το άρθρο 7 της παρούσας τηρείται από το Ε.Τ.Σ., με αναφορά του πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή (στοιχεία επιχείρησης) στη θέση «Έργο» και την παρατήρηση ότι «τα αγαθά είναι κυριότητας του πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή».

2. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της παρούσας απόφασης.

3. Η επιχείρηση που λειτουργεί ως Ε.Τ.Σ. έχει ευθύνη για τη διασφάλιση της ορθής διαχείρισης και ενσωμάτωσης των πρώτων και βοηθητικών υλών που παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις της με απαλλαγή από τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Ε. ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Τ.Σ.

Πρώτες και βοηθητικές ύλες που προορίζονται για την εκτέλεση εργασιών ναυπήγησης / επισκευής / μετατροπής και συντήρησης πλοίου που πραγματοποιούνται βάσει της παρούσας απόφασης στους χώρους του Ε.Τ.Σ., δύνανται για το ίδιο έργο να παραλαμβάνονται με απαλλαγή από Φ.Π.Α. από τον πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή του πλοίου αλλά και από την επιχείρηση που λειτουργεί ως Ε.Τ.Σ. εφαρμοζόμενων των ανάλογων διαδικασιών που προκύπτουν από την παρούσα. Στην περίπτωση αυτή στον «Εκκαθαριστικό Λογαριασμό» (Παράρτημα VII) και στο «Ειδικό Βιβλίου Έργου» (Παράρτημα VIII) πραγματοποιείται διακριτή αποτύπωση ανά πρόσωπο που αποκτά τις πρώτες και βοηθητικές ύλες με απαλλαγή από Φ.Π.Α. και επιπλέον συμπληρώνονται ανάλογα με επιπλέον θέση «Συνολική Φορολογητέα Αξία προς καταβολή Φ.Π.Α.» και «Συνολική Φορολογητέα Αξία προς απαλλαγή Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρα 1, 2 και 3 του νόμου 4256/2014 «Τουριστικά πλοία και άλλες διατάξεις»

Άρθρο 1

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Πλοίο αναψυχής: είναι κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των επτά (7) μέτρων ιστιοφόρο ή μηχανοκίνητο, το οποίο μπορεί από τη γενική κατασκευή του να χρησιμοποιείται για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής.

β. Ιστιοφόρο πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει επαρκή ιστιοφορία, ως κύριο μέσο πρόωσης, μπορεί να φέρει μηχανή για βοηθητική πρόωση και, αν είναι επαγγελματικό, πληροί επιπλέον τα κριτήρια τα οποία ορίζονται με την απόφαση της παραγράφου 2.

γ. Μηχανοκίνητο πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει μηχανή ως κύριο μέσο πρόωσης και βοηθητικό μέσο πρόωσης, εάν αυτό απαιτείται.

δ. Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής μεταφορικής ικανότητας έως και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους χώρους ενδιάτησης ειδικά για τους επιβάτες, για την εκμετάλλευση του οποίου συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης.

ε. Ιδιωτικό πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής το οποίο δεν είναι επαγγελματικό.

στ. Μικρό σκάφος: είναι κάθε σκάφος ολικού μήκους έως και επτά (7) μέτρων, ιστιοφόρο ή μηχανοκίνητο.

ζ. Επαγγελματικό Τουριστικό Ημερόπλοιο: είναι το μικρό σκάφος ή το πλοίο αναψυχής ή το επιβατηγό τουριστικό πλοίο, το οποίο εκτελεί ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι, όπως ορίζεται στο άρθρο 12.

η. Παραδοσιακό πλοίο: είναι το πλοίο υπό ελληνική σημαία, επαγγελματικό ή ιδιωτικό, το οποίο είναι πρωτότυπο ή ομοίωμα ιστορικού ή παλαιού πλοίου, που έχει κατασκευασθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος του από υλικά όμοια με αυτά που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του πρωτότυπου και συγκεντρώνει τα κριτήρια χαρακτηρισμού του ως παραδοσιακού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της παραγράφου 2.

θ. Πλοίαρχος: είναι το πρόσωπο στο οποίο έχει ανατεθεί, με σύμβαση ναυτολόγησης, η διακυβέρνηση του πλοίου αναψυχής.

ι. Κυβερνήτης: ο κυβερνήτης είναι το πρόσωπο το οποίο έχει όλες τις αρμοδιότητες και ευθύνες που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία για τον πλοίαρχο.

αα. Για τα πλοία αναψυχής τα οποία επιτρέπεται να εκναυλώνονται χωρίς πλοίαρχο και πλήρωμα: είναι το πρόσωπο που προσλαμβάνεται από τον ναυλωτή ή τον εκναυλωτή ή ο επιβάτης που διαθέτει ναυτική ικανότητα και εμπειρία και αναλαμβάνει τη διακυβέρνηση επαγγελματικού πλοίου αναψυχής.

ββ. Για τα πλοία αναψυχής τα οποία εφοδιάζονται με ναυτολόγιο ή κατάσταση: είναι το πρόσωπο στο οποίο συντρέχουν οι ίδιες προϋποθέσεις με αυτές του πλοιάρχου, αλλά κατέχει διαφορετικό αποδεικτικό ναυτικής ικανότητας.

ια. Επιβάτης: κάθε πρόσωπο, το οποίο επιβαίνει σε πλοίο αναψυχής επαγγελματικό ή ιδιωτικό ή επαγγελματικό τουριστικό ημερόπλοιο, εκτός του πλοιάρχου, του κυβερνήτη, του πληρώματος και των παιδιών ηλικίας κάτω του ενός έτους.

ιβ. Επιβαίνοντες: ο πλοίαρχος, ο κυβερνήτης, το πλήρωμα, οι επιβάτες και τα παιδιά ηλικίας κάτω του ενός έτους, καθώς και τυχόν βοηθητικό προσωπικό, που επιβαίνουν σε ιδιωτικό ή επαγγελματικό πλοίο αναψυχής ή σε επαγγελματικό τουριστικό ημερόπλοιο.

ιγ. Χώροι ενδιαίτησης: είναι οι κλειστοί χώροι διαμονής, σίτισης και υγιεινής του πλοίου.

Άρθρο 2

1. Εγκαθίσταται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Μητρώο τουριστικών πλοίων και μικρών σκαφών» με σκοπό την καταχώριση του συνόλου των στοιχείων που απαιτούνται από τις αρμόδιες φορολογικές, τελωνειακές, ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Το Μητρώο αυτό διασυνδέεται ηλεκτρονικά με τα αντίστοιχα πληροφοριακά συστήματα για φορολογικούς, τελωνειακούς, και ελεγκτικούς σκοπούς της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου υποχρεούνται στη διαβίβαση των πληροφοριών που τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή σε αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, με σκοπό την καταχώρισή τους στο Μητρώο αυτό για:

αα) τα ιδιωτικά και επαγγελματικά πλοία αναψυχής υπό ελληνική σημαία,

ββ) τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής σημαίας άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) ή σημαίας κράτους εκτός της Ε.Ε., τα οποία εκναυλώνονται μεταξύ ελληνικών λιμένων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 3,

γγ) τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια,

δδ) τα λοιπά πλοία αναψυχής και μικρά σκάφη τα οποία είναι υπόχρεα για την πληρωμή του Τέλους Παραμονής και Πλόων (ΤΠΠ), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4211/2013 (Α' 256).

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζονται διαδικασίες διασύνδεσης των πληροφοριακών εφαρμογών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ναυτιλίας και Αιγαίου και Οικονομικών καθορίζονται οι διαδικασίες διαβίβασης των πληροφοριών από τις αρμόδιες υπηρεσίες των ανωτέρω Υπουργείων στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την ανάπτυξη και εφαρμογή του Μητρώου.

4. Στο Μητρώο της παραγράφου 1 εγγράφονται υποχρεωτικά με ευθύνη του πλοιοκτήτη ή του εφοπλιστή ή του ιδιοκτήτη ή του χρήστη τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 πλοία αναψυχής και μικρά σκάφη. Εάν δεν υφίσταται εγγραφή στο Μητρώο μετά τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, όπως ορίζεται στο άρθρο 15, δεν χορηγείται καμία φορολογική ή άλλη απαλλαγή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Άρθρο 3

1. Για την εκμετάλλευση πλοίου αναψυχής ανεξαρτήτως σημαίας, απαιτείται:

α) βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και

β) καταχώριση των στοιχείων του πλοίου στο Μητρώο του άρθρου 2...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1230/14-12-2018 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της «Αίτησης επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Ε.Ε.» - Έντυπο 015 - Φ.Π.Α.», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο της «Αίτησης επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Ε.Ε.» Έντυπο 015 Φ.Π.Α., όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση, με τη συνημμένη επεξηγηματική σημείωση, στα ελληνικά και στα αγγλικά.

2. Ως προς τον τρόπο υποβολής της αίτησης ισχύει η υπουργική απόφαση 1118168/7235/694/0014/ΠΟΛ.1390/31.12.2001 (Β' 21).»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε στο ανωτέρω ιστορικό, η προσφεύγουσα είναι Αλλοδαπή Επιχείρηση (εκτός Ε.Ε.), με έδρα (.....)(κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς βάσει των Α.1186/2021 και Α.1027/2023), αριθμό μητρώου και ημερομηνία σύστασης την 3^η Απριλίου 2006. Έχει συσταθεί βάσει των νόμων των και σύμφωνα με το άρθρο 5 του καταστατικού που

προσκομίσθηκε στην Αγγλική Γλώσσα, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εκτελεί οποιαδήποτε δραστηριότητα χωρίς κανένα περιορισμό.

Η αλλοδαπή εταιρεία όρισε φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με διεύθυνση έδρας ΤΚ με ΑΦΜ

Έλαβε επίσης Ελληνικό Α.Φ.Μ. μέσω φορολογικού αντιπροσώπου στις 02-09-2020 και δήλωσε ως δραστηριότητα «.....» και διεύθυνση εργασιών Τ.Κ.

Έχει στην κατοχή της ιδιωτικό σκάφος αναψυχής με τα κάτωθι στοιχεία:

Όνομα Πλοίου:

IMO identification Number:

Τύπος Πλοίου: ΣΚΑΦΟΣ ΑΝΑΨΥΧΗΣ

Σημαία:

Κατά την διάρκεια εργασιών σε ναυπηγείο στο Αττικής, τον Μάρτιο 2020 το εν λόγω ιδιωτικό σκάφος πήρε κλίση 45 μοιρών και βυθίστηκε μερικώς. Καθώς υπέστη εκτεταμένες ζημιές, μεταφέρθηκε για επισκευή τον Μάρτιο 2020 στις εγκαταστάσεις της εταιρείας «.....»(Ναυπηγεία) στην

Για τη διεκπεραίωση των εργασιών επισκευής της στην Ελλάδα, η αλλοδαπή εταιρεία όρισε ως ανωτέρω αναφέρθηκε Φορολογικό Αντιπρόσωπο την ως άνω Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία, για τις εργασίες επισκευής του πλοίου έλαβε :

- Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια αγοράς υλικών από Έλληνες επιτηδευματίες με ΦΠΑ 24%

- Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις με έδρα την ΕΕ

- Τιμολόγια αγοράς ανταλλακτικών από επιχειρήσεις εκτός και εντός ΕΕ.

Η προσφεύγουσα ως προς το ΦΠΑ των ανωτέρω δαπανών, αιτήθηκε και έλαβε επιστροφές πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ και συγκεκριμένα για την χρήση 2020 είχε λάβει ποσό επιστροφής 129.486,25 €, για την χρήση 2021 ποσό 1.606.325,89 € και για την χρήση 2022 ποσό 86.054,94 €.

Με την με αριθ. /19-01-2023 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο 02/09/2020-31/01/2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. της παραπάνω φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.» καθώς και της ΠΟΛ 1124/2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1067/2018.

Στην ελεγχόμενη κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ. /31-1-2023 Γνωστοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου καθώς και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Επίσης κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ. /03-02-2023 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων των άρθρων 13, 14, 23 & 24 του ΚΦΔ, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα (λογιστικά αρχεία ισοζύγια και ημερολόγια, παραστατικά αγорών δαπανών, τραπεζικά παραστατικά).

Ο έλεγχος διερεύνησε εάν οι εισροές της προσφεύγουσας για τα αγαθά που προμηθεύτηκε και τις υπηρεσίες που έλαβε χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της οικονομικής της δραστηριότητας ή εάν πρόκειται για ληφθείσες υπηρεσίες και αγορές - αποκτήσεις αγαθών - ανταλλακτικών επισκευής, οι οποίες αφορούν σε εργασίες επισκευής του σκάφους αναψυχής «.....» με σημαία για το οποίο επίσης διερευνήθηκε εάν πρόκειται για επαγγελματικό ή ιδιωτικό σκάφος αναψυχής. Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

- Η ελεγχόμενη αλλοδαπή επιχείρηση «.....» είναι εγκατεστημένη σε έδαφος εκτός της Ε.Ε. (.....) (κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς βάσει των Α.1186/2021 και Α.1027/2023) και δεν διατηρεί στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες, ούτε έχει πραγματοποιήσει παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στην Ελλάδα.

- Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν υφίσταται συμφωνία μεταξύ Ελλάδας και για την αμοιβαία επιστροφή ΦΠΑ στους υποκείμενους σε ΦΠΑ των δυο χωρών.
 - Κατά την διάρκεια του εν λόγω ελέγχου και προηγούμενων ελέγχων, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο (όπως ναυλοσύμφωνο για μίσθωση ή εισπράξεις σε τραπεζικό λογαριασμό κλπ) ώστε να αποδεικνύεται ο επαγγελματικός χαρακτήρας του σκάφους.
 - Όπως αναφέρεται και στις εκθέσεις μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. περιόδων 01/5/2021-31/5/2021 και 01/09/2021-30/09/2021 (αρ. εντολής/12-7-2021 και/4-11-2021) η ελεγχόμενη προσκόμισε την με αρ. πρωτ./12/2020 υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία το σκάφος, μετά το πέρας της επισκευής θα αποπλεύσει για το εξωτερικό και η επιχείρηση δεν θα εκτελέσει εμπορικές συναλλαγές. Συνεπώς οι εισροές επισκευής δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της οικονομικής της δραστηριότητας για επαγγελματικούς σκοπούς.
 - Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ο επαγγελματικός χαρακτήρα του σκάφους, ούτε προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η τήρηση των απαραίτητων τελωνειακών διατυπώσεων, προκειμένου να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά και οι εργασίες που έλαβε. Ως εκ τούτου από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι το σκάφος «.....» είναι ιδιωτικό σκάφος αναψυχής.
- Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου με τα με αριθ./2023 και/2023 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στα οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε τα με αριθ./27-09-2023 και/21-12-2023 υπομνήματα της, προβάλλοντας τις απόψεις της για τις οποίες ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης(σχετική η από 27-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ σελ. 30 – 37) δεν έκανε δεκτές και εν συνεχεία προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται:

- **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Απαράδεκτη μεταβολή της νομικής βάσης του ελέγχου και της οριστικής βεβαίωσης φόρου μετά προστίμου και προσαυξήσεων.** Η ελεγκτική αρχή ενώ με το πρώτο σημείωμα διαπιστώσεων ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει η επαγγελματική χρήση του σκάφους και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του ΦΠΑ με το συμπληρωματικό σημείωμά της αναφέρει ότι η προσφεύγουσα δεν είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ.
- **Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη και κυρίως αντιφατική αιτιολογία.** Προέβη σε τροποποίηση του καταστατικού της προκειμένου να συμπεριλάβει την επαγγελματική εκμετάλλευση του σκάφους όπως της ζητήθηκε στο πλαίσιο της υποβολής των σχετικών αιτημάτων της για επιστροφή του ΦΠΑ στην φορολογική αρχή.
- **Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.** Υπάγεται στις διατάξεις της ΠΟΛ.1101/2017 η οποία ωστόσο δεν αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και σε κάθε περίπτωση, επικαλείται σχετική νομολογία σύμφωνα με την οποία έχει κριθεί ότι όποιος ασκήσει πράξεις με σκοπό την οικονομική δραστηριότητα θεωρείται υποκείμενος στον φόρο ανεξαρτήτως τόπου εγκατάστασης.
- **Παραβίαση των αρχών της καλής πίστης, της εύλογης εμπιστοσύνης του ιδιώτη και της χρηστής διοίκησης.** Στο παρελθόν είχαν γίνει δεκτές από την διοίκηση οι αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ. Ως εκ τούτου πέραν πάσης αμφισβητήσεως ισχυρίζεται ότι τελούσε υπό νομική πλάνη.
- **Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.** Το ποσό του προστίμου στο 50% του ΦΠΑ για το οποίο απαλλάχθηκε αιτιολογημένα είναι προφανώς δυσανάλογο για την προσφεύγουσα.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

- Δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω απaráδεκτης μεταβολής της νομικής βάσης από την πλευρά του ελέγχου καθότι ο έλεγχος δεν μετέβαλε την νομική βάση του πορίσματος του ως προς την δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ εισροών που αφορούν αποκλειστικά στο ιδιωτικό σκάφος αναψυχής αντιθέτως παρέθεσε

συμπληρωματικά και τις βασικές γενικές διατάξεις ως προς την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών καθότι εν προκειμένω η προσφεύγουσα κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους έλαβε αγαθά και υπηρεσίες από το εσωτερικό της χώρας και προέβη επίσης σε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (αξίας 3.796,00 ευρώ το έτος 2020, 1.865.179,19 ευρώ το έτος 2021 και 43.257,56 ευρώ το έτος 2022), αποκλειστικά για το ιδιωτικό σκάφος αναψυχής όπως αυτό προκύπτει από το πιστοποιητικό του σκάφους, ήτοι δεν δραστηριοποιήθηκε με την ιδιότητα του λήπτη υποκείμενου στον φόρο και δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις ένταξης στο VIES, γεγονός το οποίο σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 2, 3, 14, 27 και 30 παρ.1 και 4 του ΦΠΑ δεν της δίνει την δυνατότητα απαλλαγής/έκπτωσης/επιστροφής του φόρου εισροών και επιπλέον την καθιστά και υπόχρεη για απόδοση του φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Τέλος και σε κάθε περίπτωση τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τον ΚΦΔ διαδικασία του άρθρου 28 και η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και επίσης της δόθηκε η προβλεπόμενη προθεσμία να υποβάλει τις έγγραφες απόψεις, δικαίωμα το οποίο και αξιοποίησε, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

- Δεν υφίσταται η περίπτωση μη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολόγησης ούτε και αντιστροφή του βάρους της απόδειξης στην προσφεύγουσα, από την πλευρά του ελέγχου όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, καθώς ο έλεγχος κατέγραψε με επαρκή και τεκμηριωμένο τρόπο τα πραγματικά δεδομένα της ελεγχόμενης υπόθεσης ήτοι ότι οι υπό κρίση εισροές αφορούν αποκλειστικά σε ιδιωτικό σκάφος αναψυχής που έχει στην κατοχή της η προσφεύγουσα, και εκ του λόγου αυτού σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα αλλά και με τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι η αλλοδαπή προσφεύγουσα έχει δηλώσει ως δραστηριότητα την ναυπήγηση κρουαζιερόπλοιων η οποία προϋποθέτει την ύπαρξη εγκατάστασης στο εσωτερικό της χώρας χωρίς ωστόσο να έχει προβεί σε ουδεμία ενέργεια η οποία θα υποδήλωνε την πρόθεσή της να ασκήσει την δηλωθείσα δραστηριότητα. Ο έλεγχος επισήμανε ότι η αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία είναι εγκατεστημένη σε χώρα εκτός ΕΕ (.....) και δεν διατηρεί στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας ή ούτε άλλωστε βάσει των ως άνω δεδομένων διαπιστώθηκε μόνιμη εγκατάσταση ή πραγματοποίηση παράδοσης ή παροχής υπηρεσιών για τις οποίες τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα. Σύμφωνα με τις διατάξεις της δέκατης τρίτης Οδηγίας του Συμβουλίου (86/560/ΕΟΚ) και τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 34 παρ.8 του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να επιστρέψουν σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε σε κράτη-μέλη. Το ποσό του ΦΠΑ ωστόσο επιστρέφεται με τον όρο ότι η χώρα εγκατάστασης της αιτούσας επιχείρησης παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην χώρα επιστροφής αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται γραπτή συμφωνία αμοιβαιότητας μεταξύ της Ελλάδας και Βρετανικών Παρθένων Νήσων για την αμοιβαία επιστροφή ΦΠΑ στους υποκείμενους σε ΦΠΑ των δύο χωρών.

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου χωρίς ωστόσο να αναφέρεται τεκμηριωμένα για την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων έκπτωσης και επιστροφής του φόρου από την πλευρά της, ως προς τις υπό κρίση εισροές, αντιθέτως αναφέρει ότι προέβη κατά βάση σε τυπικές ενέργειες έναρξης και απόκτησης ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας με μόνο σκοπό την απαλλαγή του φόρου που αφορά στο κόστος επισκευής του εν λόγω ιδιωτικού σκάφους αναψυχής (θαλαμηγός), χωρίς στο πλαίσιο των ελέγχων που διενεργήθηκαν αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο να έχει προβεί και να έχει προσκομίσει σχετικά στοιχεία ως προς την μεταβολή της χρήσης του ως άνω σκάφους για το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση εισροές, αντιθέτως είχε δηλωθεί από την πλευρά της ότι μετά το πέρας της επισκευής το σκάφος θα αποπλεύσει για το εξωτερικό και η επιχείρηση δεν θα εκτελέσει εμπορικές συναλλαγές (σελίδα 26 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Σύμφωνα με την ΠΟΛ1119/2015 για τις περιπτώσεις πλοίων αναψυχής (ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) η εκάστοτε εταιρεία που παρέχει σχετικές υπηρεσίες που αφορούν στα εν λόγω πλοία λαμβάνει από τον λήπτη τα απαραίτητα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο

επαγγελματικός χαρακτήρας του σκάφους, και στην συνέχεια εκδίδει φορολογικό στοιχείο με απαλλαγή του ΦΠΑ ως συγκεκριμένα προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 27 του ΦΠΑ. Εν προκειμένω το σύνολο των τιμολογίων που αφορούν στις υπό κρίση εισροές έχουν εκδοθεί από τους αντισυμβαλλομένους με ΦΠΑ, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι από την πλευρά της προσφεύγουσας και κατά την απόκτηση των αγαθών και την λήψη υπηρεσιών δεν τέθηκαν στοιχεία ως προς τον επαγγελματικό χαρακτήρα του σκάφους.

Τέλος η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ 1101/2017 η οποία αφορά στους όρους και τις προϋποθέσεις για την σύσταση και λειτουργία επιχειρήσεων ναυπήγησης και επισκευής πλοίων που αναγνωρίζονται ως Ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα και διαδικασία απαλλαγής από ΦΠΑ για τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που παραλαμβάνουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια εκτέλεσης των εργασιών τους καθώς και διαδικασίες απαλλαγής από Φ.Π.Α. για τις πρώτες και βοηθητικές ύλες κυριότητας του πλοιοκτήτη / εφοπλιστή / εκμεταλλευτή, χωρίς ωστόσο το εν λόγω να σχετίζεται με την υπό κρίση υπόθεση, καθώς εν προκειμένω κατά την έκδοση των στοιχείων δεν ακολουθήθηκε κανένα πλαίσιο απαλλαγής αλλά όπως αναφέρθηκε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με ΦΠΑ.

- Δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της καλής πίστης, της εύλογης εμπιστοσύνης του ιδιώτη και της χρηστής διοίκησης μόνο εκ του γεγονότος ότι η φορολογική διοίκηση είχε εγκρίνει προγενέστερες αιτήσεις επιστροφών και σε μεταγενέστερο χρόνο διενεργεί έλεγχο των δηλώσεων και των διαδικασιών επιστροφής φόρων, καθώς όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 23 25 και 36 του ΚΦΔ η φορολογική αρχή δύναται μέχρι και τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής να προβεί σε πλήρη έλεγχο και να διασταυρώσει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και κάθε διαδικασία αίτησης και επιστροφής φόρου ώστε να επιβεβαιώσει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου. Σημειώνεται άλλωστε ότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, η προσφεύγουσα είχε ελεγχθεί και για προγενέστερες περιόδους (περίοδοι Φεβρουαρίου και Μαρτίου 2022) και είχαν εκδοθεί οι με αριθμ...../2022 και/2022 οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα χωρίς ωστόσο να τις αμφισβητήσει.

- Δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας με την επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 58^A του ΚΦΔ καθώς η φορολογική διοίκηση κατά δέσμια αρμοδιότητα εφαρμόζει το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο στο οποίο ορίζεται σαφώς και με αντικειμενικό τρόπο ότι σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην από 27-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση των:

- με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2020 – 31/12/2020,
- με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,
- με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/01/2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/09/2020 - 31/12/2020

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	130.397,30
Πρόστιμο του άρθ. 58/58 ^A του ΚΦΔ	65.198,65
Σύνολο φόρου για καταβολή	195.595,95
Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	2.945,10

(ως η με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/09/2020 – 31/12/2020)

Φορολογική περίοδος 01/01/2021 - 31/12/2021

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	2.053.968,90
Πρόστιμο του άρθ. 58/58 ^A του ΚΦΔ	1.026.984,45

Σύνολο φόρου για καταβολή	3.080.953,35
Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	59.316,91

(ως η με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021)

Φορολογική περίοδος 01/01/2022 – 31/01/2022

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	96.436,75
Πρόστιμο του άρθ. 58/58^A του ΚΦΔ	48.218,38
Σύνολο φόρου για καταβολή	144.655,13

(ως η με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/01/2022)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.