



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2435

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

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 από 11/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, οδός, κατά της με αριθμ. /13-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/08/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 13/03/2024 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Τη με αριθμ./01-07-2024 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την από 09/07/2024 συμπληρωματική έκθεση του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατόπιν της ως άνω πράξης αναπομπής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/08/2023, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για επιστροφή ποσού 185.000,00 ευρώ και πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση ποσού 1.189,32 ευρώ, και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 39.484,26 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 16.251,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **55.735,95 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 13/03/2024 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./13-10-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, σε σχέση με τις δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/08-2023 διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Η προσφεύγουσα εταιρεία διενεργούσε την ελεγχόμενη περίοδο φορολογητέες και απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ πράξεις, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιβ' του ν. 2859/2000, κατά την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης απαλλάσσονται, οι πράξεις που αφορούν την επαγγελματική εκπαίδευση χειριστή αεροσκάφους, ήτοι αυτές που παρέχονται με σκοπό την απόκτηση των διπλωμάτων (..... Αντίθετα δεν απαλλάσσονται και υπάγονται σε ΦΠΑ οι πράξεις που αφορούν παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης για την απόκτηση ερασιτεχνικών διπλωμάτων χειριστή αεροσκάφους, ήτοι αυτές που παρέχονται με σκοπό την απόκτηση των διπλωμάτων **Η εταιρεία αν και όφειλε, δεν προέβη σε διακανονισμό του φόρου κοινών εισροών λόγω πραγματοποίησης φορολογητέων και απαλλασσόμενων πράξεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.**

Β. Από τον έλεγχο των στοιχείων εσόδων των απαλλασσόμενων εκροών της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 70-07-01-0002 «Πωλήσεις υπηρεσιών ΑΠΥ Σειρά Β»

περιλαμβάνει τα έσοδα που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες. Πρόκειται για τις εκδοθείσες αποδείξεις της εταιρείας, τις οποίες η προσφεύγουσα συμπεριλάμβανε στις απαλλασσόμενες εκροές της στο σύνολό τους, χωρίς να προβαίνει σε διάκριση της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών και τις λόγιζε στο σύνολό τους ως απαλλασσόμενες του ΦΠΑ πωλήσεις. Κατά το ελεγχόμενο διάστημα ο ως άνω λογαριασμός απεικόνιζε έσοδα ύψους 831.992,66 ευρώ και περιλάμβανε εξακόσιες τριάντα εννέα αποδείξεις εσόδων. Για τις αποδείξεις αυτές ζητήθηκαν από τον έλεγχο οι πιστοποιήσεις των σπουδαστών, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πρόκειται για επαγγελματικά ή ερασιτεχνικά πτυχία έτσι, ώστε να γίνει ο διαχωρισμός των εσόδων σε απαλλασσόμενες (ως επαγγελματικής φύσης) και φορολογητέες εκροές. Η προσφεύγουσα απέστειλε ηλεκτρονικό αρχείο με τα συμφωνητικά των πελατών ή άλλα έγγραφα (συμμετοχή σε εξετάσεις) από τα οποία προέκυψε το είδος του πτυχίου/διπλώματος που θα αποκτούσε ο καθένας. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και τα συμφωνητικά των πελατών, επεξεργάστηκε το ηλεκτρονικό αρχείο που περιλαμβάνει τις ΑΠΥ και συμπλήρωσε στους πίνακες των σελίδων 20-25 της έκθεσης ελέγχου στη στήλη «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» το είδος του διπλώματος που επιδιώκει να αποκτήσει ο κάθε πελάτης ή το αντικείμενο των παρεχόμενων υπηρεσιών και στη στήλη «ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΕ ΦΠΑ» και έκρινε αν η εν λόγω συναλλαγή αποτελεί φορολογητέα εκροή ή απαλλασσόμενη. Ειδικότερα:

- ΑΠΥ με αιτιολογία: Πρόκειται για τέσσερις (4) ΑΠΥ σειρά Β, οι οποίες αναφέρονται στην σελίδα 27 της έκθεσης ελέγχου και αφορούν αξιολογήσεις για το δίπλωμα ☐ που δεν είναι επαγγελματικό. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις φορολογητέες εκροές της εταιρείας με συντελεστή ΦΠΑ 24%, καθώς αποτελούν παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται στα πλαίσια απόκτησης του ερασιτεχνικού διπλώματος από τους αποδέκτες της παρεχόμενης υπηρεσίας.

- ΑΠΥ με αιτιολογία: Πρόκειται για τριάντα τέσσερις (34) ΑΠΥ σειρά Β, οι οποίες αναφέρονται στην σελίδα 28 της έκθεσης ελέγχου και αφορούν αξιολογήσεις για το δίπλωμα ☐ που δεν είναι επαγγελματικό. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις φορολογητέες εκροές της εταιρείας με συντελεστή ΦΠΑ 24%, καθώς αποτελούν παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται στα πλαίσια απόκτησης του ερασιτεχνικού διπλώματος από τους αποδέκτες της παρεχόμενης υπηρεσίας.

- ΑΠΥ με αιτιολογία ΠΤΗΣΗ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΑΕΡΟΣΚΑΦΟΥΣ: Πρόκειται για είκοσι τρεις (23) ΑΠΥ σειρά Β, οι οποίες αναφέρονται στην σελίδα 29 της έκθεσης ελέγχου και αφορούν ενοικίαση αεροσκάφους. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις φορολογητέες εκροές της εταιρείας με συντελεστή ΦΠΑ 24%, καθώς αποτελούν παροχή υπηρεσιών που υπάγεται σε ΦΠΑ.

- ΑΠΥ με αιτιολογία ΠΤΗΤΙΚΗ ΚΑΙ ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ: Από τον έλεγχο των στοιχείων που απέστειλε η προσφεύγουσα προέκυψε ότι η περιγραφή αυτή αφορά τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες απόκτησης των επαγγελματικών διπλωμάτων, την εκπαίδευση του πληρώματος καμπίνας του αεροσκάφους (.....), την εκπαίδευση των εκπαιδευτών (INSTRUCTOR), τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες απόκτησης του ερασιτεχνικού διπλώματος ☐, την εκπαίδευση σε αρχικά ή άλλα εξειδικευμένα προγράμματα σχετιζόμενα με την εκπαίδευση πιλότων. Ανάλογα με τα πρόσωπα στα οποία απευθύνονται οι υπηρεσίες, εάν δηλαδή είναι κάτοχοι επαγγελματικού διπλώματος ή εκπαιδεύονται για απόκτηση επαγγελματικού διπλώματος, ο έλεγχος έκρινε αν αποτελούν φορολογητέες ή απαλλασσόμενες εκροές διακρίνοντάς τες με βάση τη στήλη «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» ως εξής:

α) ΑΠΥ οι οποίες στη στήλη «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» φέρουν την ένδειξη «.....»». Πρόκειται για τετρακόσιες εβδομήντα (470) ΑΠΥ σειρά Β, οι οποίες

αναφέρονται στις σελίδες 30-34 της έκθεσης ελέγχου και αφορούν εκπαιδευτικές υπηρεσίες απόκτησης των επαγγελματικών διπλωμάτων, την εκπαίδευση του πληρώματος καμπίνας του αεροσκάφους (.....), την εκπαίδευση των εκπαιδευτών (.....) και εξειδικευμένα προγράμματα σχετιζόμενα με την εκπαίδευση επαγγελματία πιλότου (.....). **Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις απαλλασσόμενες εκροές της εταιρίας,** καθώς αποτελούν παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών που πραγματοποιείται στα πλαίσια απόκτησης επαγγελματικού διπλώματος από τους αποδέκτες της παρεχόμενης υπηρεσίας είτε της επιπρόσθετης εξειδίκευσής τους.

β) ΑΠΥ οι οποίες στη στήλη «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» φέρουν την ένδειξη «.....». Πρόκειται για είκοσι επτά (27) ΑΠΥ σειρά B, οι οποίες αφορούν εκπαιδευτικές υπηρεσίες απόκτησης του ερασιτεχνικού διπλώματος και εξειδικευμένα προγράμματα σχετιζόμενα με την εκπαίδευση ερασιτέχνη πιλότου (.....). **Ο έλεγχος έκρινε ότι οι ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις φορολογητέες εκροές της εταιρίας με συντελεστή ΦΠΑ 24%,** καθώς αποτελούν παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που πραγματοποιείται στα πλαίσια απόκτησης ερασιτεχνικού διπλώματος από τους αποδέκτες της παρεχόμενης υπηρεσίας είτε της επιπρόσθετης εξειδίκευσής τους που υπάγεται σε ΦΠΑ.

- **ΑΠΥ με αιτιολογία ΠΩΛΗΣΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ:** Πρόκειται για μια (1) ΑΠΥ σειρά B με αριθμό, η οποία αφορά την πώληση ανταλλακτικών. **Ο έλεγχος έκρινε ότι η συναλλαγή αυτή ανήκει στις φορολογητέες εκροές της εταιρίας με συντελεστή ΦΠΑ 24%,** καθώς αποτελεί πώληση αγαθού που υπάγεται σε ΦΠΑ .

- **ΑΠΥ με αιτιολογία ΠΩΛΗΣΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ:** Πρόκειται για πέντε (5) ΑΠΥ σειρά B με αριθμό η οποίες αφορούν την πώληση εκπαιδευτικού υλικού. **Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις φορολογητέες εκροές της εταιρίας με συντελεστή ΦΠΑ 24%,** καθώς αποτελούν πώληση αγαθού που υπάγεται σε ΦΠΑ.

Στη συνέχεια, έγινε από τον έλεγχο επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών με τη διενέργεια prorata, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000:

ΦΠΑ Κοινών Εισροών * ποσοστό Pro rata: 296.564,86 * 27,66% = 82.029,84

Με βάση τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 82.029,84 ευρώ αποτελεί το ΦΠΑ εισροών για τον οποίο παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ενώ το υπόλοιπο 214.535,02 ευρώ είναι το ποσό του ΦΠΑ εισροών για το οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και πρέπει να αφαιρεθεί.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ./13-03-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/08-2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Ανυπαρξία οιασδήποτε αιτιολογίας και νόμιμου ερείσματος για το σκεπτικό του πορίσματος ελέγχου της ελεγκτικής αρχής.** Ενώ, σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ, θα έπρεπε το πόρισμα ελέγχου να είναι πλήρως αιτιολογημένο για να είναι νόμιμο, και μάλιστα αιτιολογημένο στο πνεύμα του νομοθέτη, δηλαδή ως προς την επικαλούμενη από την πλευρά της Ελεγκτικής Αρχής φορολογική παράβαση, εν προκειμένω εντύπωση προκαλεί η έλλειψη οιασδήποτε ουσιαστικής και πλήρους αιτιολογίας για τη σοβαρή και δυσμενή κρίση περί καταλογισμού σε βάρος της εξαντλητικού φόρου. Η απλή αναφορά ότι προέκυψαν διαφορές δεν είναι επαρκής για τη στοιχειοθέτηση σε βάρος της της ένδικης καταλογιστικής πράξης.

• **Πλήρης αιτιολόγηση των εγγραφών.** Το ☐ είναι ουσιαστικά στάδιο εκπαίδευσης προς την απόκτηση του επαγγελματικού πτυχίου χειριστή αεροπλάνων, δηλαδή ακόμα και το ☐ ενώ ορίζεται ως Πτυχίο Ιδιώτη Χειριστή, στην πραγματικότητα δύναται να είναι το πρώτο στάδιο στην εκπαίδευση ενός επαγγελματία χειριστή. Εν προκειμένω, ο έλεγχος δέχθηκε πως οι ΑΠΥ για τις οποίες προσκόμισε αποδεικτικά αφορούν επαγγελματική εκπαίδευση και άρα δεν εμπίπτουν στο ΦΠΑ, εκτός από 27 περιπτώσεις που αφορούν 18 σπουδαστές, για τις οποίες προσκομίζει στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν ότι οι επίμαχες υπηρεσίες εκπαίδευσης που τους παρείχε αφορούν επαγγελματική εκπαίδευση και ως εκ τούτου απαλλάσσονται από το ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ ιβ' του ν.2859/2000.

• **Εσφαλμένη αξιολόγηση του επιμερισμού του φόρου των κοινών εισροών (Pro Rata).** Εσφαλμένα η Ελεγκτική Αρχή οδηγήθηκε στο εν λόγω συμπέρασμα και θα πρέπει να επανεκτιμηθεί από την Υπηρεσία μας, ήτοι να γίνει αναλογική εφαρμογή για τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται για εκπαιδευτικούς σκοπούς (αγορά, συντήρηση, επισκευές, καύσιμα), οπότε και θα πρέπει να εξαιρεθούν του υπολογισμού του κλάσματος pro-rata και να δοθεί η δυνατότητα συνολικής έκπτωσης τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν. 2859/2000:

«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.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

.....

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,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο,

σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ και λγ της παρ. 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα, 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.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ , κ , κá , κý , κδ και κέ της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

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

.....
Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ , κá , κβ , κý , κδ και κέ της παραγράφου 1 του άρθρου 22

του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

.....

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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

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

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

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

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

.....

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

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπώσεων

1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

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

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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.
.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ιβ' του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....
ιβ. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.
.....»

Επειδή, με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, σχετικά με την αντίστοιχη διάταξη της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 18

Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

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

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

.....
ιγ. Υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά. Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και τις στενά συνδεδεμένες με αυτή πράξεις από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια. Συνεπώς, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται τόσο από τα δημόσια εκπαιδευτήρια, όσο και από ιδιωτικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των υπηρεσιών εκπαίδευσης πρέπει να εξετάζεται με ευρύτητα και συνεπώς στις υπηρεσίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνεται κάθε είδος εκπαίδευσης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 18, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι υπηρεσίες εκπαίδευσης όλων των βαθμίδων, ανεξάρτητα αν η εκπαίδευση παρέχεται από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια που εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας. Έτσι, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τόσο η στοιχειώδης και μέση εκπαίδευση, όσο και η ανώτερη και ανώτατη ή Πανεπιστημιακή εκπαίδευση.

Επισημαίνεται, ότι στην απαλλαγή συμπεριλαμβάνεται και η προσχολική εκπαίδευση και αγωγή, δηλαδή δε θα υπαχθούν στο φόρο τα νηπιαγωγεία, οι παιδικοί καθώς και οι βρεφονηπιακοί σταθμοί, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές της προσχολικής εκπαίδευσης και αγωγής, με μόνη προϋπόθεση ότι εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο π.χ. Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

Στην έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση. Συνεπώς,

απαλλάσσονται από το ΦΠΑ: οι ιδιωτικές σχολικές μονάδες μέσης βαθμίδας (σχολές – λύκεια) τεχνικής ή επαγγελματικής κατάρτισης που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.576/1977, τα δημόσια τεχνικά και επαγγελματικά λύκεια, καθώς και οι επαγγελματικές σχολές των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, όπως π.χ. του ΟΑΕΔ, των Δήμων (ΝΕΛΕ), η σχολή γονέων, οι σχολές του Υπουργείου Νέας Γενιάς, του ΕΛΚΕΠΑ κ.λπ.

Σημειώνουμε εδώ, ότι, στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επιμόρφωση. Συνεπώς απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που την παρέχει. Έτσι, π.χ. απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα επιμορφωτικά σεμινάρια που οργανώνει το ΕΛΚΕΠΑ, ο ΕΟΜΜΕΧ, ο ΟΑΕΔ, η Ελληνική Εταιρία Επιχειρησιακών Ερευνών, η Ελληνική Εταιρία Διοικήσεως Επιχειρήσεων κ.λπ.

Διευκρινίζεται, ότι από τα γνωστά ως «εργαστήρια ελεύθερων σπουδών» απαλλάσσονται εκείνες μόνο οι σχολές ή τμήματα σχολών που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση. Η έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.1566/1985 «για τη δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 167/ΑΑ/1985), με τις οποίες καθορίζεται ο σκοπός των τεχνικών επαγγελματικών σχολών. Έτσι, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι επαγγελματική εκπαίδευση, είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ' αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα.

Ποιες από τις ιδιωτικές αυτές σχολές παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, είναι θέμα πραγματικό και θα κρίνεται κάθε φορά από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο. Σημειώνεται πάντως ότι αν σε μία από τις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική, απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.

Συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα από τα απαλλασσόμενα τμήματα πρέπει να παρακολουθούνται χωριστά.

Τέλος, σχετικά με τις ιδιωτικές αυτές σχολές που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, σημειώνουμε ότι απαλλάσσονται ανεξάρτητα με το αν εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο.

Επίσης, εκπαίδευση παρέχουν και οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών που είναι γνωστές με διάφορους τίτλους. Π.χ. Ινστιτούτο ξένων γλωσσών, σχολή ξένων γλωσσών κ.λπ. Έτσι όλες αυτές οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών (γαλλικών, αγγλικών κ.λπ.) απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, βάσει της πιο πάνω διάταξης (άρθρο 18, παρ. 1, περ. ιγ').

Σύμφωνα λοιπόν με τα πιο πάνω, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι σχολές και τα εκπαιδευτήρια που έχουν σχέση με τη γενική εκπαίδευση (στοιχειώδη και μέση), την ανώτερη και ανώτατη ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και την επαγγελματική εκπαίδευση. **Αποκλείονται έτσι από την απαλλαγή οι επιχειρήσεις που, πτλοφορούμενες ως «σχολές», προσφέρουν ορισμένες εξειδικευμένες γνώσεις ή εμπειρίες ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. οι σχολές οδηγών, σχολές αδυνατίσματος, σχολές ερασιτεχνών ζωγράφων και φωτογράφων, οι σχολές ιππασίας, κολύμβησης, σκι, γουϊν-σέρφινγκ κ.λπ. Πρέπει εδώ να διευκρινιστεί, ότι δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση ζώων, όπως π.χ. εκπαίδευση κυνηγετικών σκύλων κ.λπ.**

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1282/1992 αναφέρεται ότι στην απαλλαγή της ως άνω περίπτωσης εμπίπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, στις οποίες περιλαμβάνονται η προσχολική εκπαίδευση, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια (πανεπιστημιακή) εκπαίδευση, η

ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση και παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση. Αντίθετα, με την ίδια διάταξη δεν εμπίπτει στην απαλλαγή και επομένως υπάγεται στο φόρο η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης από πρόσωπα τα οποία δεν πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις, όπως η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης μέσω άλλου φορέα εκπαίδευσης κτλ.

Επειδή περαιτέρω ΠΟΛ.1131/2.10.2008 σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων ΦΠΑ στις υπηρεσίες των Σχολών Οδηγών και των Κέντρων Θεωρητικής Εκπαίδευσης υποψηφίων οδηγών αναφέρονται τα εξής:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, δημόσια αρχή.

Με τις εγκυκλίους 10/Π.4336/3162/10.07.87 και 1131481/7043/ΠΟΛ.1282/23.12.1992 διευκρινίζεται ότι στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση, δηλαδή εκείνη η οποία επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ' αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. Επίσης, διευκρινίζεται ότι δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή εκπαίδευσης ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα.

Οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν οι Σχολές Οδηγών και τα Κέντρα Θεωρητικής Εκπαίδευσης προς υποψήφιους οδηγούς για την απόκτηση διπλωμάτων οδήγησης στις κατηγορίες Γ (φορτηγά), Δ (λεωφορεία), Γ + Ε (νταλίκες) και Δ + Ε έχουν σκοπό να μεταδώσουν τεχνικές και εξειδικευμένες γνώσεις προκειμένου αυτοί να έχουν τη δυνατότητα να εργαστούν ως επαγγελματίες οδηγοί.

Για το λόγο αυτό γίνεται δεκτό ότι οι υπηρεσίες εκπαίδευσης, τόσο σε πρακτικό όσο και σε θεωρητικό επίπεδο, που παρέχονται από τις Σχολές Οδηγών και τα Κέντρα Θεωρητικής Εκπαίδευσης προς υποψήφιους οδηγούς για την απόκτηση μόνο επαγγελματικών διπλωμάτων οδήγησης (Γ, Δ, Γ + Ε και Δ + Ε) εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1, περιπτ. ιβ' του Κώδικα Φ.Π.Α.

Αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης, το άρθρο 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., στην παράγραφο 1 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στο φόρο 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 έγιναν από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ιδίου Κώδικα ορίζεται ότι 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.

Ως εκ τούτου οι Σχολές Οδηγών και τα Κέντρα Θεωρητικής Εκπαίδευσης υποψηφίων οδηγών για

τις κοινές τους εισροές έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μόνο κατά το μέρος των πραγματοποιούμενων φορολογητέων πράξεων. Επίσης, όσον αφορά αγαθά επένδυσης για τα οποία δεν έχει παρέλθει η πενταετία από την πρώτη χρησιμοποίησή τους έχουν υποχρέωση διακανονισμού σύμφωνα με το άρθρο 33 του Κώδικα ΦΠΑ.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει ότι το ☐ είναι ουσιαστικά στάδιο εκπαίδευσης προς την απόκτηση του επαγγελματικού πτυχίου χειριστή αεροπλάνων, δηλαδή ακόμα και το ☐, ενώ ορίζεται ως Πτυχίο Ιδιώτη Χειριστή, στην πραγματικότητα δύναται να είναι το πρώτο στάδιο στην εκπαίδευση ενός επαγγελματία χειριστή. Τον ίδιο ισχυρισμό η προσφεύγουσα είχε προβάλει και κατά το στάδιο του ελέγχου στο με αριθμ. πρωτ. ΕΙ 2024 ΠΔ/22-02-2024 υπόμνημά της επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Ο έλεγχος δεν αντιτέθηκε στον εν λόγω ισχυρισμό, ωστόσο ανέφερε τα παρακάτω:

«....., δύναται να ισχύει αυτή η περίπτωση, χωρίς όμως εν προκειμένω να υπάρχει ούτε καν σύμβαση για την πρόθεση της εκπαίδευσης ότι είναι η απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου. Για το θέμα της επιβολής του ΦΠΑ κρίνεται η πραγματική διάσταση-προορισμός των υπηρεσιών τη χρονική στιγμή του ελέγχου με τα δεδομένα που αποτυπώνονται και τα αποδεικτικά στοιχεία που εισφέρονται στον έλεγχο. Έτσι, ο έλεγχος δεν δύναται άνευ αποδεικτικών να κάνει δεκτό το επιχείρημα ότι πρέπει συλλήβδην να λογιστούν όλες οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχει η ελεγχόμενη ως απαλλασσόμενες εκροές, αλλά, χρειάζεται να γίνεται ο διαχωρισμός σε φορολογητέες και απαλλασσόμενες εκροές από την εταιρία ανάλογα με τη φύση των εκπαιδευτικών υπηρεσιών και κυρίως με βάση τους αποδέκτες και τη χρήση των εκπαιδευτικών υπηρεσιών βάσει των εισφερόμενων κατά περίπτωση αποδεικτικών.

Έτσι, για παράδειγμα δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ο επαγγελματικός χαρακτήρας της εκπαίδευσης που παρέχει η ελεγχόμενη σε εταιρικό πελάτη που δραστηριοποιείται στις αεροπορικές μεταφορές, όμως είναι αμφίβολος και αναπόδεικτος άνευ αποδεικτικών ο επαγγελματικός χαρακτήρας των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που λαμβάνει ένας ιδιώτης, ο οποίος εγγράφεται σε μαθήματα απόκτησης μη επαγγελματικού πτυχίου, οπότε αυτές οι υπηρεσίες χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης και απόδειξης του επαγγελματικού τους χαρακτήρα (εφόσον υφίσταται) και για τον σκοπό αυτό άλλωστε ζητήθηκαν τα επιπρόσθετα στοιχεία (εγγραφή του ιδιώτη σε εξετάσεις χορήγησης αδείας επαγγελματία χειριστή, ιδιωτικό συμφωνητικό της εταιρίας με τον πελάτη για το είδος της εκπαίδευσης ή του πτυχίου που προσδοκάται να αποκτηθεί, τυχούσα υπάρχουσα επαγγελματική άδεια χειριστή του υποψηφίου-πελάτη).»

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει στοιχεία, τα οποία όπως ισχυρίζεται αποδεικνύουν ότι οι επίμαχες υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρείχε σε 18 σπουδαστές αφορούν επαγγελματική εκπαίδευση και ως εκ τούτου απαλλάσσονται από το ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ ιβ' του ν.2859/2000. Ειδικότερα, αναφέρει τα εξής:

-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 1). Επίσης, ο μαθητής έχει περάσει και τα θεωρητικά μαθήματα του (σελίδα 7, 8)
-: Η εκπαίδευση (.....) είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και πήρε και πτυχίο ☐ το οποίο προσκομίζει (σελίδα 1)
-: Πληρωμή παράβολου για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου το οποίο προσκομίζει (σελίδα 1)

-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 5)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 2)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 2)
-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 1).
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο παρουσιάζει (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 2)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 2)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού της πτυχίου (.....) το οποίο προσκομίζει (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 7)
-: Η εκπαίδευση είναι προς απόκτηση επαγγελματικού πτυχίου και φαίνεται και στον τίτλο του προγράμματος (σελίδα 1)
-: Η εκπαίδευση είναι για την ανανέωση του επαγγελματικού του πτυχίου το οποίο προσκομίζει (σελίδα 2)

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 18/04/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, τα παραπάνω στοιχεία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου και δεν είχαν ληφθεί υπόψη για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί της παρούσας υπόθεσης στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας έκρινε ότι τα εν λόγω στοιχεία χρήζουν αιτιολογημένης αξιολόγησης, και κατόπιν της υπ' αριθμ. /01-07-2024 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ID), ανέπεμψε την υπόθεση στο 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα προσκομισθέντα, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου.

Επειδή, στη συνέχεια, το 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής, διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την από 09/07/2024 συμπληρωματική έκθεση του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατόπιν της υπ' αριθμ.

...../01-07-2024 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η οποία παρατίθεται αυτούσια παρακάτω:

«Έχοντας υπόψη:

-Τις διατάξεις

του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206),

της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015(ΦΕΚ Α΄ 69),

την με αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ. 2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,

της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

-Την με αριθμό/01-07-2024 Πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για αναπομπή της υπόθεσης της προσφεύγουσας με την με αρ. πρωτ. /11-04-2024 ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. προκειμένου η υπηρεσία μας να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τα νέα στοιχεία που ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και τα οποία προσκομίσθηκαν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

-Τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τα οποία προκύπτει ο επαγγελματικός χαρακτήρας της εκπαίδευσης στις παρεχόμενες από την ελεγχόμενη υπηρεσίες προς τους σπουδαστές-πελάτες που παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα και στοιχειοθετούν επομένως την απαλλαγή από το ΦΠΑ των εν λόγω υπηρεσιών.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΜΕ ΤΗΝ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ

A/A	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙ	ΦΠΑ	ΣΥΝ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΕ ΦΠΑ
1		6/2/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 2.500,00	€ 0,00	€ 2.500,00		ΟΧΙ
2		6/2/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 2.500,00	€ 0,00	€ 2.500,00		ΟΧΙ
3		11/4/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 30,00	€ 0,00	€ 30,00		ΟΧΙ
4		11/4/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 70,00	€ 0,00	€ 70,00		ΟΧΙ
5		11/4/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 70,00	€ 0,00	€ 70,00		ΟΧΙ
6		11/4/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 140,00	€ 0,00	€ 140,00		ΟΧΙ
7		11/4/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 201,80	€ 0,00	€ 201,80		ΟΧΙ
8		11/4/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 950,00	€ 0,00	€ 950,00		ΟΧΙ
9		19/5/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.913,19	€ 0,00	€ 1.913,19		ΟΧΙ
10		19/5/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 500,00	€ 0,00	€ 500,00		ΟΧΙ
11		19/5/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 500,00	€ 0,00	€ 500,00		ΟΧΙ
12		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.700,00	€ 0,00	€ 1.700,00		ΟΧΙ
13		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.550,00	€ 0,00	€ 1.550,00		ΟΧΙ
14		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.250,00	€ 0,00	€ 1.250,00		ΟΧΙ
15		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.100,00	€ 0,00	€ 1.100,00		ΟΧΙ
16		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.000,00	€ 0,00	€ 1.000,00		ΟΧΙ
17		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.000,00	€ 0,00	€ 1.000,00		ΟΧΙ
18		29/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.000,00	€ 0,00	€ 1.000,00		ΟΧΙ
19		30/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.000,00	€ 0,00	€ 1.000,00		ΟΧΙ
20		30/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.000,00	€ 0,00	€ 1.000,00		ΟΧΙ
21		30/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 1.000,00	€ 0,00	€ 1.000,00		ΟΧΙ
22		30/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 270,00	€ 0,00	€ 270,00		ΟΧΙ
23		30/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 90,00	€ 0,00	€ 90,00		ΟΧΙ
24		30/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 90,00	€ 0,00	€ 90,00		ΟΧΙ
25		31/8/2023		ΠΤΗΤΙΚΗ & ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ	€ 90,00	€ 0,00	€ 90,00		ΟΧΙ
							€ 21.514,99		

Επισημάνσεις επί του ΠΙΝΑΚΑ 1:

1. Στη στήλη «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» αναφέρεται ο αριθμός της εν λόγω εκδοθείσας απόδειξης.
2. Στη στήλη «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» χαρακτηρίζεται το είδος του πτυχίου για το οποίο έχει εγγραφεί ο σπουδαστής-πελάτης, όπως προκύπτει από τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή.
3. Στη στήλη «ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΕ ΦΠΑ» αναγράφεται η ένδειξη «ΟΧΙ» καθώς μετά τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι η παροχή των εν λόγω εκπαιδευτικών υπηρεσιών πραγματοποιείται στα πλαίσια απόκτησης επαγγελματικού διπλώματος από τους αποδέκτες της παρεχόμενης υπηρεσίας είτε ανανέωσης του υφιστάμενου επαγγελματικού διπλώματος και κατά συνέπεια ο έλεγχος κρίνει ότι οι συναλλαγές αυτές ανήκουν στις απαλλασσόμενες εκροές της εταιρίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος παραθέτει εκ νέου τον πίνακα με τις ΑΠΥ Σειρά Β οι οποίες εσφαλμένα θεωρήθηκαν απαλλασσόμενες εκροές, ενώ αποτελούν φορολογητέες εκροές της εταιρίας, σε αντικατάσταση του αρχικού πίνακα που παρατίθεται στη σελίδα 37 της από 13/03/2024 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (κατόπιν ενδικοφανούς προσφυγής)

Α/Α	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ ΠΑ	ΣΥΝ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΕ Φ ΠΑ
1		9/3/2023			€ 240,00	€ 0,00	€ 240,00		ΝΑΙ
2		11/4/2023			€ 30,00	€ 0,00	€ 30,00		ΝΑΙ
3		11/4/2023			€ 50,00	€ 0,00	€ 50,00		ΝΑΙ
4		11/4/2023			€ 60,00	€ 0,00	€ 60,00		ΝΑΙ
5		11/4/2023			€ 63,00	€ 0,00	€ 63,00		ΝΑΙ
6		11/4/2023			€ 150,00	€ 0,00	€ 150,00		ΝΑΙ
7		11/4/2023			€ 150,00	€ 0,00	€ 150,00		ΝΑΙ
8		11/4/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
9		11/4/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
10		11/4/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
11		11/4/2023			€ 240,00	€ 0,00	€ 240,00		ΝΑΙ
12		11/4/2023			€ 250,00	€ 0,00	€ 250,00		ΝΑΙ
13		11/4/2023			€ 300,00	€ 0,00	€ 300,00		ΝΑΙ
14		11/4/2023			€ 300,00	€ 0,00	€ 300,00		ΝΑΙ
15		11/4/2023			€ 300,00	€ 0,00	€ 300,00		ΝΑΙ
16		11/4/2023			€ 300,00	€ 0,00	€ 300,00		ΝΑΙ
17		11/4/2023			€ 350,00	€ 0,00	€ 350,00		ΝΑΙ
18		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
19		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
20		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
21		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
22		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
23		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
24		11/4/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
25		11/4/2023			€ 500,00	€ 0,00	€ 500,00		ΝΑΙ
26		11/4/2023			€ 500,00	€ 0,00	€ 500,00		ΝΑΙ
27		11/4/2023			€ 550,00	€ 0,00	€ 550,00		ΝΑΙ
28		11/4/2023			€ 550,00	€ 0,00	€ 550,00		ΝΑΙ
29		11/4/2023			€ 550,00	€ 0,00	€ 550,00		ΝΑΙ
30		11/4/2023			€ 599,00	€ 0,00	€ 599,00		ΝΑΙ
31		11/4/2023			€ 600,00	€ 0,00	€ 600,00		ΝΑΙ
32		11/4/2023			€ 650,00	€ 0,00	€ 650,00		ΝΑΙ
33		11/4/2023			€ 650,00	€ 0,00	€ 650,00		ΝΑΙ
34		3/5/2023			€ 940,00	€ 0,00	€ 940,00		ΝΑΙ
35		19/5/2023			€ 100,00	€ 0,00	€ 100,00		ΝΑΙ
36		19/5/2023			€ 100,00	€ 0,00	€ 100,00		ΝΑΙ
37		19/5/2023			€ 150,00	€ 0,00	€ 150,00		ΝΑΙ
38		19/5/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
39		19/5/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
40		19/5/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
41		19/5/2023			€ 399,99	€ 0,00	€ 399,99		ΝΑΙ
42		19/5/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
43		19/5/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
44		19/5/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
45		19/5/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
46		19/5/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
47		19/5/2023			€ 450,00	€ 0,00	€ 450,00		ΝΑΙ
48		12/7/2023			€ 1.140,00	€ 0,00	€ 1.140,00		ΝΑΙ
49		21/7/2023			€ 1.900,00	€ 0,00	€ 1.900,00		ΝΑΙ
50		30/8/2023			€ 950,00	€ 0,00	€ 950,00		ΝΑΙ
51		30/8/2023			€ 950,00	€ 0,00	€ 950,00		ΝΑΙ
52		30/8/2023			€ 800,00	€ 0,00	€ 800,00		ΝΑΙ
53		30/8/2023			€ 483,60	€ 0,00	€ 483,60		ΝΑΙ
54		30/8/2023			€ 370,00	€ 0,00	€ 370,00		ΝΑΙ
55		30/8/2023			€ 300,00	€ 0,00	€ 300,00		ΝΑΙ
56		30/8/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
57		30/8/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
58		30/8/2023			€ 200,00	€ 0,00	€ 200,00		ΝΑΙ
59		30/8/2023			€ 150,00	€ 0,00	€ 150,00		ΝΑΙ
60		30/8/2023			€ 150,00	€ 0,00	€ 150,00		ΝΑΙ
61		30/8/2023			€ 100,00	€ 0,00	€ 100,00		ΝΑΙ
62		30/8/2023			€ 50,00	€ 0,00	€ 50,00		ΝΑΙ
63		30/8/2023			€ 50,00	€ 0,00	€ 50,00		ΝΑΙ
64		30/8/2023			€ 30,00	€ 0,00	€ 30,00		ΝΑΙ
65		31/8/2023			€ 150,00	€ 0,00	€ 150,00		ΝΑΙ
66	Ε 00004000	31/8/2023			€ 49,99	€ 0,00	€ 49,99		ΝΑΙ
				ΣΥΝΟΛΟ	€ 24.895,58				

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι εξήντα έξι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών εκδόθηκαν άνευ ΦΠΑ και καταχωρήθηκαν ως απαλλασσόμενες εκροές, ενώ ο έλεγχος κρίνει ότι αποτελούν φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης με ΦΠΑ 24%.

Αριθμός ΑΠΥ	Καθαρή αξία (συνόλου ΑΠΥ)	ΦΠΑ 24%	Συνολική αξία
66	24.895,58	5.974,94	30.870,52

Έτσι, ο έλεγχος προσδιορίζει τις φορολογητέες και τις απαλλασσόμενες εκροές ως εξής:

ΕΚΡΟΕΣ	1/1/2023-31/8/2023
Αξία φορολογητέων εκροών - 13% <i>Πρόκειται για το λογαριασμό 70-07-01-1013 Πωλήσεις υπηρεσιών υποκαταστήματος με 13% και αφορά τα έσοδα που προέρχονται από τη δευτερεύουσα δραστηριότητα της εταιρίας της ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων στη []</i>	126.549,55
Αξία φορολογητέων εκροών - 24% <u>Πωλήσεις εμπορευμάτων με 24%</u> <i>Πρόκειται για το λογαριασμό 70-01-01-0024 Πωλήσεις εμπορευμάτων με 24% και αφορά τα έσοδα από μια πώληση εξαρτημάτων αεροσκάφους της εταιρίας για το ελεγχόμενο διάστημα</i>	477.003,33 <u>1.520,00</u>
<u>Πωλήσεις υπηρεσιών με 24%</u> <i>Πρόκειται για το λογαριασμό 70-07-01-0024 Πωλήσεις υπηρεσιών με 24% και αφορά τα έσοδα που προέρχονται από υπηρεσίες επιθεώρησης που παρέχει η εταιρία και τις φορολογητέες εκροές του λογαριασμού 70-07-01-0002 που προσδιορίστηκαν ως φορολογητέες από τον έλεγχο και αφορούν κυρίως τα έσοδα που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες με σκοπό την απόκτηση ερασιτεχνικής άδειας χειριστή αεροσκάφους και τις άλλες συναλλαγές που κρίθηκαν φορολογητέες από τον έλεγχο</i>	<u>30.545,90</u> 5.650,32
<u>Αξία ενδοκοιν. αποκτήσεων, λήψεων υπηρεσιών και πράξεων λήπτη</u>	<u>444.937,43</u>
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	603.552,88
Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών <i>Λογ.70-07-01-9000 Πωλήσεις υπηρεσιών ενδοκοιν.εκπαίδευσης</i>	649.850,00
Αξία απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών <u>Πωλήσεις υπηρεσιών άνευ ΦΠΑ</u> <i>Πρόκειται για το λογαριασμό 70-07-01-0000 και αφορά τα έσοδα που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών σε επιχειρηματικούς πελάτες (τιμολόγια), με κυριότερο την []</i>	1.009.627,08 <u>202.530,00</u>
<u>Πωλήσεις υπηρεσιών ΑΠΥ Σειρά Β- Απαλλασσόμενες εκροές βάσει ελέγχου</u> <i>Πρόκειται για τις απαλλασσόμενες εκροές του λογαριασμού 70-07-01-0002 που προσδιορίστηκαν ως απαλλασσόμενες από τον έλεγχο και αφορούν τα έσοδα που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες με σκοπό την απόκτηση επαγγελματικής άδειας χειριστή αεροσκάφους</i>	<u>807.097,08</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	2.263.029,96

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργείται εκ νέου εξεύρεση του ποσοστού επιμερισμού του φόρου κοινών εισροών (pro rata) ως εξής:

ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ ΚΟΙΝΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ (PRO RATA)

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει

- ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και
- ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΟΙΝΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΑΠΟ 01/01/2023 - 31/08/2023				
ΑΡΙΘΜΗΤΗΣ	Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	126.549,55	604.552,88	604.552,88/2.263.029,96= 0,2671 ή 26,71%
	Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	477.003,33		
	Αξία απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ¹	1.000,00		
ΠΑΡΑΝΟΜΑΣΤΗΣ	Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	126.549,55	2.263.029,96	
	Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	477.003,33		
	Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών	649.850,00		
	Αξία απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών	1.009.627,08		

¹ Η αξία των απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών προέρχεται από την ενδοκοινοτική παροχή του τιμολογίου ΤΠΥ Α 31/08/2023, η οποία θα είχε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες ενδοκοινοτικές παροχές που αφορούν παροχές υπηρεσιών επαγγελματικής εκπαίδευσης και είναι απαλλασσόμενες στο εσωτερικό της χώρας με βάση το άρθρο 22 του Ν.2859/2000 και κατά συνέπεια αποτελούν απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Στον παραπάνω υπολογισμό δε λήφθηκε υπόψη το ποσό 4.816,52 ευρώ που είναι συμπληρωμένο στις δηλώσεις ΦΠΑ στην Αξία απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς όπως προαναφέρθηκε η εταιρία έχει συμπληρώσει **λανθασμένα** τον κωδικό αυτό με τα ποσά των πιστωτικών τόκων.

Στη συνέχεια το ποσοστό εφαρμόζεται στο φόρο των **κοινών** εισροών (αγορών και δαπανών):

ΦΠΑ Κοινών Εισροών Χ ποσοστό Pro rata: 296.564,86 Χ 26,71% = 79.212,47

Επομένως το ποσό των 79.212,47 ευρώ αποτελεί το ΦΠΑ εισροών για τον οποίο παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ενώ το υπόλοιπο, 217.352,39 ευρώ, είναι το ποσό του ΦΠΑ εισροών για το οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και πρέπει να αφαιρεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος, προσδιορίζει τα αποτελέσματα, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	0123-0823 Δήλωσης	0123-0823 Ελέγχου	Διαφορά
ΕΚΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	126.549,55	126.549,55	0,00
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	452.107,75	477.003,33 ¹	24.895,58
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	578.657,00	603.552,88	24.895,88
Φόρος εκροών - 13%	16.451,45	16.451,45	0,00
Φόρος εκροών - 24%	108.505,85	114.480,80	5.974,95
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	124.957,30	130.932,25	5.974,95
ΕΙΣΡΟΕΣ			
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	825.744,70	825.744,70	0,00
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	40.496,48	40.496,48	0,00
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	159.116,83	159.116,83	0,00
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρ.14.2.α	280.327,30	280.327,30	0,00
Λοιπές πράξεις λήπτη	5.493,00	5.493,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.311.178,31	1.311.178,31	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	191.191,98	191.191,98	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	9.575,93	9.575,93	0,00
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων	38.188,03	38.188,03	0,00
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών αρ.14.2.α	67.280,71	67.280,71	0,00
ΦΟΡΟΣ λοιπών πράξεων λήπτη	1.318,32	1.318,32	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από 04/2015)	307.554,98	307.554,98	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	307.554,98	307.554,98	0,00
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	0,00	0,00	0,00
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	353,87	353,87	0,00
Φ.Π.Α. που δεσμεύθηκε μέσω τραπεζών	0,00	0,00	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	3.240,01	3.240,01	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	311.148,86	311.148,86	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	2,24	217.354,63 ²	217.352,39

Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου	0,00	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	311.146,62	93.794,23	217.352,39
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00	0,00	0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή ή επιστροφή) – ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	124.957,30	130.932,25	5.974,95
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	311.146,62	93.794,23	217.352,39
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	186.189,32	0,00	186.189,32
ΠΟΣΟ για έκπτωση	1.189,32	0,00	1.189,32
ΠΟΣΟ για επιστροφή	185.000,00	0,00	185.000,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	37.138,02	37.138,02
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A λόγω ανακρίβειας	0,00	15.078,58 ³	15.078,58
Σύνολο για καταβολή	0,00	52.216,60	52.216,60

¹ Το ποσό 477.003,33 που είναι συμπληρωμένο στην "Αξία φορολογητέων εκροών - 24%" στη στήλη του ελέγχου αποτελείται από το ποσό των 452.107,75 ευρώ που παραμένει όπως είχε δηλωθεί από την εταιρία και το ποσό των 24.895,58 ευρώ που προέρχεται από τις διαφορές του ελέγχου που διαπιστώθηκαν στις απαλλασσόμενες και φορολογητέες εκροές. Οι διαφορές αυτές προέκυψαν καθώς η εταιρία εσφαλμένα είχε συμπεριλάβει τις εκροές αυτές στις απαλλασσόμενες ενώ επρόκειτο για φορολογητέες εκροές με το συντελεστή ΦΠΑ 24% (βλ. σελ.3-4).

² Το ποσό 217.354,63 που είναι συμπληρωμένο στα "Λοιπά αφαιρούμενα ποσά" στη στήλη του ελέγχου αποτελείται από το ποσό 2,24 που παραμένει όπως είχε δηλωθεί από την εταιρία και το ποσό των 217.352,39 που αφορά τις διαφορές του ελέγχου. Οι διαφορές αυτές είναι ο φόρος για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και πρέπει να αφαιρεθεί και προκύπτει από τον επιμερισμό του φόρου των κοινών εισροών για τη φορολογική περίοδο (διενέργεια της pro rata).

³ Το ποσό του προστίμου υπολογίζεται ως το ½ του ποσού των 30.157,16 που είναι η διαφορά του φόρου που πρέπει να καταλογιστεί στη χρήση αυτή και προκύπτει από την εκκαθάριση φόρου των επί μέρους φορολογικών περιόδων.

.....»

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/07/2024 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατόπιν της υπ' αριθμ. /01-07-2024 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθώς αυτές κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 11/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /13-03-2024 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/08/2023, ως κάτωθι:

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	578.657,00	625.067,87	603.552,88	24.895,58
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.311.178,31	1.311.178,31	1.311.178,31	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	124.957,30	136.095,85	130.932,25	5.974,95
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	311.146,62	96.611,59	93.794,23	217.352,39
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	186.189,32			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		39.484,26	37.138,02	37.138,02
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		16.251,69	15.078,58	15.078,58
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		55.735,95	52.216,60	52.216,60
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.189,32			1.189,32
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	185.000,00			185.000,00

(τροποποίηση της υπ' αριθμ...../13-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/08/2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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