



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2569

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΛΚΕ ΕΙ 2024 ΕΜΠ** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα, οδός και με ελληνικό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., κατά της υπ' αριθμ. /**23.04.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛΚΕ 1ΑΤΕΙ 2024 ΕΜΠ ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία με ελληνικό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /23.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή κατά ποσό **10.135,77 €** (από 284.773,17 € που είχε δηλώσει ως επιστρεπτέο η προσφεύγουσα σε 274.637,40 €).

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 23/04/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /06-03-2024 εντολής ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν /30-01-2024 Αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. που υπέβαλε η προσφεύγουσα, με την οποία αιτήθηκε ως επιστροφή το ποσό των 284.773,17 € (πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου Δ' τριμήνου 2023).

Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ελέγχοντας τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, διαπίστωσε ότι αιτία δημιουργίας του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου ήταν η πραγματοποίηση φορολογητέων εισροών (εισαγωγές αγαθών (μεταλλευμάτων) από το), σε συνδυασμό με την ανυπαρξία φορολογητέων εκροών, λόγω του ότι μεταπωλούσε τα εισαχθέντα αγαθά στην ελληνική εταιρεία με Α.Φ.Μ. χωρίς Φ.Π.Α., καθότι η τελευταία εξέδιδε προς αυτήν Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1167/2015.

Ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, επειδή διαπίστωσε ότι οι πωλήσεις της προς την ανωτέρω ελληνική εταιρεία έγιναν σε τιμή χαμηλότερη του κόστους εισαγωγής τους από τις προαναφερθείσες τρίτες χώρες, γεγονός που δε συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές πρακτικές και κατ' επέκταση, δεν ήταν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Ειδικότερα, ο έλεγχος, αναγνώρισε εξ ολοκλήρου μόνο τον Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στα αγαθά που πωλήθηκαν με τα υπ' αριθμ. και /13-11-2023 τιμολόγια πώλησης, καθότι αυτές ήταν και οι μοναδικές περιπτώσεις όπου προέκυψε κέρδος από τις επίμαχες συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Η αντίδικος αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας Φ.Π.Α. απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της εταιρείας μας κατά το ποσό των **10.135,77 €**, με την αιτιολογία ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις πώλησης κάτω του κόστους και ότι η εταιρεία μας όφειλε να αποδείξει ότι η πώληση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000:

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης

αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

[...].

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 2 του Ν. 2859/2000:

«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 παραγράφου 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', κα', κγ', κδ' και κε 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 μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 1 (ζ') του Ν. 2859/2000:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

[...]

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 (δ') του Ν. 2859/2000:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

[...]

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2015, με θέμα “Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές” όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει:

«Άρθρο 1

Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2

Έγκριση απαλλαγής

Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1, εφόσον κατά την τελευταία τριετία δεν έχει εκδοθεί σε βάρος τους αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 του ν. 4174/2013, και το όριο έκδοσης εικονικών ή πλαστών στοιχείων, αποδοχής εικονικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων της περ. α' του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως αυτά ισχύουν.

[...]

Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 7

Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής

1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.

Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.

[...]».

Επειδή οι διατάξεις των άρθρων 32, παρ. 3 και 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, **μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 1 του Ν. 4281/2014**, έχουν ως εξής:

- Άρθρο 32, παρ. 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 34, παρ. 1: Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:
 - α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή
 - β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο **δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,**
 - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

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

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα μεταπωλούσε τα αγαθά που εισήγε στην Ελλάδα από το στην ελληνική εταιρεία, με Α.Φ.Μ. χωρίς να χρεώνει Φ.Π.Α. στα εκδιδόμενα τιμολόγια της, καθότι η τελευταία είναι δικαιούχος απαλλαγής κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1167/2015. Αποτέλεσμα αυτού για την προσφεύγουσα ήταν ο σχηματισμός πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., μη δυνάμενο να συμψηφιστεί με Φ.Π.Α. εκροών.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης (και κατ' επέκταση επιστροφής) του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., με το αιτιολογικό ότι οι πωλήσεις της προς την ανωτέρω ελληνική εταιρεία έγιναν σε τιμή χαμηλότερη του κόστους εισαγωγής τους από το, γεγονός που δε

συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές πρακτικές και κατ' επέκταση, δεν ήταν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 «Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, **ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής**».

Επειδή παράλληλα, όπως έχει διευκρινιστεί με το υπ' αριθμόν/19.9.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, σε περίπτωση πώλησης κάποιων προϊόντων σε τιμή κάτω του κόστους λόγω της πώσης των τιμών στην αγορά και του ισχυρού ανταγωνισμού, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή χωρίς να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί αυτοπαράδοσης.

Επειδή τα ανωτέρω έχουν κριθεί ρητά και από το ΔΕΕ με σχετική νομολογία του. Συγκεκριμένα, στην απόφασή του επί της υπόθεσης C-267/15 (σκ. 41) έκρινε τα εξής:

«Επιπροσθέτως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι, αν η τιμή παραδόσεως είναι μικρότερη του κόστους κατασκευής, η έκπτωση δεν μπορεί να περιορίζεται κατ' αναλογία της διαφοράς μεταξύ της τιμής αυτής και του ως άνω κόστους, ακόμη και αν η εν λόγω τιμή είναι πολύ μικρότερη από το κόστος κατασκευής, εκτός και αν είναι αμιγώς συμβολική».

Επειδή συνεπώς, σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 30 του Ν. 2859/2000, μοναδικό κριτήριο προκειμένου για την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών, είναι τα αγαθά και οι υπηρεσίες στα οποία αναλογεί, να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο ή τυγχάνουν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, ανεξαρτήτως του οικονομικού αποτελέσματος της συναλλαγής.

Επειδή συνεπώς, εφόσον δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η έκπτωση του επίμαχου Φ.Π.Α. εισροών για οποιαδήποτε άλλη αιτία, με την παρούσα κρίνεται ότι η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής **καταρχήν** ολόκληρου του αιτηθέντος ποσού των 284.773,17 €.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 του ν.5104/2024 «[...]Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.[...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή συνεπώς, η μεθοδολογία του ελέγχου, όπως αυτή αναλύεται ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, τυγχάνει **αναιτιολόγητη και εσφαλμένη**.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (πωλήσεις χωρίς Φ.Π.Α. λόγω ύπαρξης Ε.Δ.Δ.Α.), ενώ παράλληλα έχει και έσοδα απαλλασσόμενα που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (έσοδα από πράξεις hedging).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά ποσοστό που υπολογίζεται με κλάσμα, με αριθμητή τα έσοδα από την πώληση των αγαθών χωρίς το premium και στον παρονομαστή τα συνολικά έσοδά της (που περιλαμβάνουν το premium).

Επειδή η Υπηρεσία μας έχει ήδη εκδώσει την υπ' αριθμόν /09.07.2024 Απόφαση επί της υπ' αριθμόν ΕΛΚΕ 1ΑΤ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/21.03.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας που αφορούσε στο ίδιο ζήτημα για την αμέσως προηγούμενη φορολογική περίοδο 12/07/2023-30/09/2023 και στην οποία εφαρμόστηκε η ανωτέρω περιγραφόμενη μεθοδολογία.

Επειδή ωστόσο και στην κρινόμενη υπόθεση, η μεθοδολογία του ελέγχου θα πρέπει να είναι σύμφωνη και ακόλουθη με την ανωτέρω εκδοθείσα Απόφαση της Υπηρεσίας μας, προκειμένου το ποσό που δικαιούται τελικά η προσφεύγουσα να λάβει ως επιστροφή να είναι ορθώς αιτιολογημένο.

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα θα πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, ούτως ώστε ο έλεγχος να επανέλθει εφαρμόζοντας την ορθή μεθοδολογία.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος δύναται, στα πλαίσια των διατάξεων περί Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής και εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ενημερώσει τις φορολογικές αρχές της χώρας εγκατάστασης της προσφεύγουσας (Λουξεμβούργο), αναφορικά με τα ευρήματά του που σχετίζονται με τις πωλήσεις κάτω του κόστους, προκειμένου οι επίμαχες συναλλαγές να κριθούν από πλευράς φορολογίας εισοδήματος στη χώρα αυτή.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **24/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΛΚΕ ΕΙ 2024 ΕΜΠ** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /**23.04.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.