



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3200

**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 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 18/07/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της με αριθμ. /18-06-2024 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2023-31/12/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 18/06/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/07/2024 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./18-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2023-31/12/2023, προσαυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 230.000,00 ευρώ και ο αναλογών ΦΠΑ εκροών κατά το ποσό των 55.200,00 ευρώ, μειώθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κατά το εν λόγω ποσό των 55.200,00 ευρώ και απορρίφθηκε μερικώς η υπ' αριθμ. πρωτ./07-02-2024 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 193.445,02 ευρώ, την οποία αιτήθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθμ./07-02-2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2023-31/12/2023.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 18/06/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./27-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ./07-02-2024 ηλεκτρονική αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή ποσού ΦΠΑ ύψους 193.445,02 ευρώ, κατόπιν της υποβολής της με αριθμ./07-02-2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2023-31/12/2023 και οφείλεται κυρίως σε πραγματοποίηση απαλλασσόμενων πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και το δειγματοληπτικό έλεγχο των στοιχείων της προσφεύγουσας, καθώς και τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκε ότι όσον αφορά το υπ' αριθμ./05-10-2023 ΤΠΥ καθαρής αξίας 230.000,00 ευρώ, το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα αρχική δήλωση ΦΠΑ με α/α/10-11-2023 της φορολογικής περιόδου 1/10/2023-31/10/2023 στις ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛΛΑΣΟΜΕΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ στον ΚΩΔ. 345 «Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών αρθρ. 14.2.α.» , αυτό συνδέεται με υπηρεσίες (ασφαλούς πρόσδεσης - ελλιμενισμού πλοίου) που προσέφερε η προσφεύγουσα ως μεσεγγυούχος του κατασχεμένου από το Ελληνικό δημόσιο φορτηγού πλοίου, σημαίας, παρεχόμενες στον λιμένα του Επισπεύδουσα του πλειστηριασμού (δανείστρια) είναι η

με ΑΦΜ/ΦΠΑ, και το έσοδο προέκυψε μετά από διακανονισμό - εξωδικαστική επίλυση διαφοράς με την επισπεύδουσα. (Σχετική η συμφωνία διακανονισμού της 05^{ης}/04/2022 και της σχετικής απόφασης του διοικητικού συμβουλίου της 01^{ης}/04/2022 «Απόσπασμα Πρακτικού υπ' αριθμ. του Ειδικότερα, οι συνολικές αξιώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας από τις ως άνω υπηρεσίες της προς το κατασχεμένο πλοίο συνολικού ποσού ανέρχονταν στο ποσό των 326.932,00 ευρώ. Για τις υπηρεσίες αυτές δεν εκδόθηκαν το διάστημα που κατέστη δεδουλευμένη η παροχή, ήτοι τα έτη 2018-2021, φορολογικά στοιχεία με απαλλαγή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 2859/2000. Στη συνέχεια το εν λόγω ποσό των 326.932,00 ευρώ περιορίστηκε μετά το διακανονισμό της 05^{ης}/04/2022 στο ποσό των 230.000,00 ευρώ.

Δεδομένου ότι σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι επίμαχες υπηρεσίες αποτελούν υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο για τις οποίες ο τόπος παροχής των υπηρεσιών για σκοπούς ΦΠΑ καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 4 α' του ν. 2859/2000, υπάγονται δηλ. σε ΦΠΑ στον τόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης ή την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών αυτών. Κατά συνέπεια, εφόσον παρέχονται σε λιμάνι εντός Ελλάδας, οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Ως εκ τούτου επί της φορολογητέας αξίας του ανωτέρω σχετικού εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου 230.000,00 ευρώ, ο έλεγχος καταλόγισε ΦΠΑ με κανονικό συντελεστή 24%, σύμφωνα με το άρθρα 1, 2, 3, 8, 14 16, 19, 21 του ν. 2859/2000, ήτοι $230.000,00 * 24\% = 55.200,00$ ευρώ και το επιστραφέν ποσό πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας για την φορολογική περίοδο 01/04/2023-31/12/2023 περιορίστηκε στο ποσό των 138.245,02 ευρώ έναντι του αιτηθέντος ζητούμενου ποσού 193.445,02 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ./18-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2023-31/12/2023.

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

- Ο φορολογικός έλεγχος, όπως αποτυπώνεται στην κοινοποιηθείσα σε αυτήν έκθεση μερικού ελέγχου και στα πορίσματα αυτής, είναι όλως εσφαλμένος, καθώς η φορολογική διοίκηση τελεί σε πλάνη περί τα πράγματα. Η βάση των αξιώσεων τόσο έναντι της πλοιοκτήτριας “.....” και της επισπεύδουσας Τράπεζας “.....”, με την οποία επήλθε εξωδικαστική επίλυση της διαφοράς, με την επιφύλαξη της ανωτέρω αξίωσης έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, όπως αναλύεται στην απόφαση του Δ.Σ. του της 1-4-2022 (πρακτικό 355), δεν τυγχάνει εκείνη της παροχής υπηρεσιών ελλιμενισμού, πολλώ δε μάλλον εφόσον τα χρήματα που έχουν εισπραχθεί από τον αυτήν σε εκτέλεση του από 05/04/2022 συμφωνητικού διακανονισμού, και στα οποία αφορά το ένδικο τιμολόγιο με στοιχεία/05-10-2023 έχουν ως βάση το διακανονισμό που επήλθε προς αποφυγή χρονοβόρων διενέξεων και λοιπών οχλήσεων. Ως εκ τούτου έσφαλε η φορολογική διοίκηση, διαλαμβάνοντας ότι οι αξιώσεις του Οργανισμού αφορούν δήθεν παροχές ασφαλούς πρόσδεσης, καβοδέτησης και ελλιμενισμού και μικρής αξίας καύσιμα, και ότι υποτίθεται η τιμολογούμενη παροχή δεν είναι ο διακανονισμός, αλλά υπηρεσίες ελλιμενισμού.

- Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας, και όλως επικουρικώς, εάν ήθελε θεωρηθεί

ότι υφίσταται αιτιολογία, το οποίο και αμφισβητεί, αυτή είναι όλως αόριστη, γενική και ανεπαρκής. Συγκεκριμένα, στη σελίδα 17 και 18 της έκθεσης μερικού ελέγχου αναφέρονται γενικά και αόριστα τις νομικές διατάξεις, οι οποίες κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης εφαρμόζονται στην ένδικη συναλλαγή, χωρίς περαιτέρω ανάλυση και νομική υπαγωγή στην ελεγχόμενη περίπτωση, καταλήγει δε όλως αυθαίρετα στο ότι η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ/10-11-2023 φορολογικής περιόδου 1/10/2023-31/10/2023 είναι ανακριβής. Περαιτέρω, η φορολογική διοίκηση απέρριψε τους απολύτως βάσιμους και θεμελιωμένους ισχυρισμούς της, όπως προβλήθηκαν με τις απόψεις-αντιρρήσεις της ως δήθεν αλυσιτελώς προβαλλόμενους, ενώ όλως αόριστα παραπέμπει στο ΣΔΕ και στην έκθεση ελέγχου για την υποχρέωση χρέωσης ΦΠΑ.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρων 8 και 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 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.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8, 14 και 27 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά το υπό κρίση έτος:

«Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) ι. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων

.....

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος

χρησιμοποιεί και δικά του υλικά. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών

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 κατασκήνωσης 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.

Άρθρο 27 Ειδικές Απαλλαγές

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

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

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ.1119/10.06.2015 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

- Το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/00), 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' & 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

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:

6. Όσον αφορά στις υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών, όπως οι υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών, πρόκειται για υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στον τόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τόπο 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 & **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 τόπος φορολογίας της υπηρεσίας για την οποία η απαλλαγή αυτή ζητείται,
- γ. ο τόπος 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 τόπος 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 στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Στις 12/06/2017 από το Κεντρικό Λιμεναρχείο κατασχέθηκε το πλοίο, σημαίας μετά του φορτίου του για τις ειδικά αναφερόμενες στη εν λόγω έκθεση κατάσχεσης φερόμενες ως τελεσθείσες αξιόποινες πράξεις. Στις 27/01/2018 και σε εκτέλεση της αριθμ. /..... Διάταξης της κ. Ανακρίτριας του Β' Τμήματος Πρωτοδικείουπαρέλαβε το Κεντρικό Λιμεναρχείο υπό νέα μεσεγγύηση τα ως άνω αντικείμενα όπως πλοίο και φορτίο από τον αρχικό μεσεγγυούχο.
2. Σύμφωνα με την αριθμ. /2018 Διάταξη της κ. Ανακρίτριας του Β' Τμήματος Πρωτοδικείου διατάχθηκε αλλαγή μεσεγγύησης από το Κεντρικό Λιμεναρχείο στο Κεντρικό Λιμεναρχείο Στις 14/02/2018 σε εκτέλεση της αριθ. ΗΔ: /14-02-2018 του Κεντρικού Λιμενάρχη α.α. τα ανωτέρω κατασχεμένα αντικείμενα παρελήφθησαν από τον (ΑΜ) γεν. την 18-02-1983, με Α.Δ.Τ.: εκδοθ. την 17-02- 2009 από, κάτοικος, οδός Τ.Κ., ο οποίος ορίστηκε θεματοφύλακας / μεσεγγυούχος. Έκτοτε δε (από 14-2-2018), το ανωτέρω κατασχεθέν πλοίο ναυλοχούσε έμπροσθεν του γραφείου του Κεντρικού Λιμεναρχείου σε χώρο τελωνιακού ελέγχου του Οργανισμού Λιμένος
3. Σε εκτέλεση, ωστόσο της αριθμ: /09-07-20 Απόφασης του τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων το Κ/Μ προέβη στην παράδοση του πλοίου μετά του φορτίου του, στις 5 Νοεμβρίου 2020, με νέα μεσεγγύηση, η οποία ορίστηκε ως νέα μεσεγγυούχος/θεματοφύλακας για την φύλαξη τους.

4. Με τη με αρ. /2020 Απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, κρίθηκαν αθώοι οι εκεί κατηγορούμενοι, πλοίαρχος και μέλη του πληρώματος, σημαίας, για τις ακόλουθες πράξεις: α) μεταφορά πυρομαχικών, εκρηκτικών υλών και εκρηκτικών μηχανισμών, με σκοπό τον παράνομο εφοδιασμό ομάδων και ενώσεων προσώπων κατά συναυτουργία, β) Παράβαση του άρ. 1 παρ. 1,2 και 2 του Ν.92/1967 περί εφαρμογής αποφάσεων ασφαλείας του ΟΗΕ, σε συν. με άρ. 1 του π.δ. 219/2005 περί εφαρμογής της υπ' αρ. 1556/2004 απόφασης του Συμβουλίου Ασφαλείας του ΟΗΕ κατά συναυτουργία, γ) διαμετακόμιση άνευ αδείας των ειδών που αναφέρονται στο άρ. 1 παρ. 1 περ. δ, ε και στ του Ν.2168/93 κατά συναυτουργία. Με την ως άνω απόφαση επικυρώθηκαν οι εκθέσεις κατασχέσεως που είχαν συνταχθεί και αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω, ενώ διατάχθηκε η απόδοση στο νόμιμο ιδιοκτήμονα των κατασχεθέντων αντικειμένων, συμπεριλαμβανομένου του ως άνω κατασχεθέντος πλοίου. Διαταχθείσας της απόδοσής με την ανωτέρω απόφαση που δημοσιεύθηκε στις 20/11/2020 (καταχώριση στα οικεία βιβλία) ήρθη και η μεσεγγύηση υπό την οποία τελούσε το εν θέματι πλοίο και έπαυσε η ιδιότητα αυτή της

5. Στις 15/12/2021 διενεργήθηκε δημόσιος αναγκαστικός πλειστηριασμός ενώπιον του Συμβολαιογράφου, δυνάμει της υπ' αριθμόν/06-10-2021 έκθεσης αναγκαστικής κατάσχεσης πλοίου του Δικαστικού Επιμελητή, με επίσπευση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στη (.....) και εκπροσωπείται νόμιμα σε εκτέλεση του από 21.06.2021 Ευρωπαϊκού Εκτελεστού τίτλου (Παράρτημα ΙΙΙ) που εκδόθηκε από το Δικαστήριο της Μάλτας βάσει του Κανονισμού ΕΕ/805/2004 και επί της δικαστικής επιστολής με αριθμό/2021 και της εκεί περιγραφόμενης ναυτικής υποθήκης και το πλοίο κατακυρώθηκε σε Τρίτη υπερθεματίστρια εταιρεία έναντι ποσού 4.460.000 Δολαρίων ΗΠΑ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κατά τη διάρκεια παραμονής του ως άνω πλοίου στο λιμάνι του και προκειμένου να διασφαλιστεί η ασφαλής παραμονή του πλοίου, των παρακείμενων πλοίων και των λιμενικών εγκαταστάσεων, ιδιαίτερα κατά την επικράτηση δυσμενών καιρικών συνθηκών, ο προσφεύγων Οργανισμός Λιμένος προέβη κατά τα έτη 2018 έως και 2021 σε δαπάνες για την ασφαλή πρόσδεση του εν λόγω πλοίου **συνολικής καθαρής αξίας 326.932,00 ευρώ**. Κατά το Δημόσιο Αναγκαστικό Πλειστηριασμό που διενεργήθηκε στις 15/12/2021 ο προσφεύγων Οργανισμός ανήγγειλε τις αξιώσεις του σχετικά με τις ως άνω δαπάνες ύψους 326.932,00 ευρώ, τις οποίες είχε καλύψει εξ ολοκλήρου κατά τη διάρκεια παραμονής του πλοίου στο χώρο δικαιοδοσίας του. Αναλυτικά τα εν λόγω τιμολόγια δαπανών περιλαμβάνονται στις σελίδες 2 έως 18 της Αναγγελίας (Άρθρο 972 ΚΠολ) του προσφεύγοντος Οργανισμού κατά της πλοιοκτήτριας εταιρείας «.....», που κοινοποιήθηκε στην επισπεύδουσα Τράπεζα «.....», αλλά και στις σελίδες 3 έως 25 του με αριθμ..... (7/2022) Αποσπάσματος Πρακτικού του Διοικητικού Συμβουλίου του προσφεύγοντος Οργανισμού, σχετικά με την εξωδικαστική επίλυση της διαφοράς από τις οφειλές του επίμαχου πλοίου

Επειδή, στη συνέχεια μεταξύ του προσφεύγοντος Οργανισμού και της αλλοδαπής Τράπεζας, ΑΦΜ υπογράφηκε η από 05/04/2022 συμφωνία διακανονισμού, σύμφωνα με την οποία έγινε αποδεκτή η πρόταση της Τράπεζας για την εξωδικαστική επίλυση της διαφοράς σχετικά με τις επίμαχες οφειλές του πλοίου και συγκεκριμένα για τον περιορισμό της οφειλής στο ποσό των 230.000,00 ευρώ.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων Οργανισμός εξέδωσε προς την αλλοδαπή ΑΒ, ΑΦΜκαι καταχώρισε στα βιβλία της και τις δηλώσεις ΦΠΑ το με αριθμ./05-10-2023 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 230.000,00 ευρώ, απαλλασσόμενο του ΦΠΑ, σύμφωνα με την περ. α παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000 (ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών).

Επειδή, τα τιμολόγια δαπανών που αναλυτικά περιγράφονται στους σχετικούς πίνακες εκδόθηκαν κατά τα έτη 2018-2021 και αφορούν υπηρεσίες παροχής ασφαλούς πρόσδεσης, καβοδέτησης και ελλιμενισμού. Τα εν λόγω στοιχεία εκδόθηκαν στο ΑΦΜ του προσφεύγοντος Οργανισμού Λιμένος το ΦΠΑ των οποίων ο εξέπεσε με τις περιοδικές δηλώσεις των σχετικών φορολογικών περιόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων Οργανισμός, κατά τα έτη 2018-2021 δεν εξέδωσε, ως όφειλε, τιμολόγια επαναχρέωσης των δαπανών, ώστε να επανατιμολογηθούν οι ως άνω δαπάνες που διενήργησε για λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρείας, αντιθέτως, εξέδωσε το με αριθμ./05-10-2023 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εντός του έτους 2023, προκειμένου να εισπράξει το ποσό αυτό από την αλλοδαπή εταιρεία ΑΦΜ, στο πλαίσιο της από 05/04/2022 συμφωνίας διακανονισμού των οφειλών που προέρχονταν από τις δαπάνες αυτές.

Επειδή, όπως ορίζει η παρ. 3 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ, αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές. Έτσι, με βάση την διάταξη αυτή, στην επανατιμολόγηση εξόδων, όταν μια εταιρεία επανατιμολογεί κάποια έξοδα για υπηρεσίες που έλαβε, θεωρείται ότι παρέχει η ίδια πρωτογενώς αυτές τις υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, προκειμένου να καθοριστεί ο χειρισμός από πλευράς ΦΠΑ, θα πρέπει να εξεταστεί το είδος των υπηρεσιών και ο τρόπος παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο του ΦΠΑ. Εν προκειμένω, οι υπηρεσίες που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια αφορούν υπηρεσίες σχετικές με τη χρήση λιμανιών (υπηρεσίες ασφαλούς πρόσδεσης, καβοδέτησης, ελλιμενισμού), και ως εκ τούτου ο τρόπος παροχής τους καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000, λόγω του ότι αποτελούν υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο, ήτοι οι εν λόγω υπηρεσίες υπάγονται σε ΦΠΑ στον τόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τόπο 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, η, δε, απαλλαγή του άρθρου 27 παρ. 1 περ. ε' του κώδικα ΦΠΑ εφαρμόζεται, όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τη διαδικασία των άρθρων 37 και 38 της απόφασης Π.8271/4897/ ΠΟΛ. 366/18.12.1987.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων Οργανισμός όφειλε να εκδώσει το υπ' αριθμ./05-10-2023 φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ, καθώς η συγκεκριμένη τιμολόγηση συνδέεται άμεσα με υπηρεσίες που αφορούν τη χρήση λιμανιού στην Ελλάδα και δεν είχαν τιμολογηθεί ως όφειλαν κατά το χρόνο που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 13 των ΕΛΠ, ενώ περαιτέρω δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα αποδεικτικά που να απαλλάσσουν τις υπηρεσίες αυτές από το

ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 και της ΑΥΟ Π.2871/4879/18.12.1987.

Επειδή, αβασίμως ο προσφεύγων Οργανισμός ισχυρίζεται ότι το ένδικο με αριθμ./05-10-2023 τιμολόγιο έχει ως βάση το διακανονισμό που επήλθε με την αλλοδαπή τράπεζα προς αποφυγή χρονοβόρων διενέξεων και λοιπών οχλήσεων, καθώς ο διακανονισμός αποτελεί λόγο μείωσης της αρχικής απαίτησης, η οποία σχετίζεται με τις εργασίες πρόσδεσης, καβοδέτησης και ελλιμενισμού που δεν είχαν τιμολογηθεί από τον Οργανισμό, παρόλο που είχε την υποχρέωση.

Επειδή, συνεπώς ορθά και νόμιμα ο έλεγχος καταλόγισε ΦΠΑ για την αξία των 230.000,00 ευρώ και περιόρισε το δικαίωμα επιστροφής της προσφεύγουσας στο ποσό των 138.245,02 ευρώ έναντι του αιτηθέντος ποσού 193.445,02 ευρώ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/06/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 18/07/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./18-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2023-31/12/2023.

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	1.322.967,12	1.552.967,12	1.552.967,12	230.000,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	3.056.695,28	3.056.695,28	3.056.695,28	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	281.518,93	336.718,93	336.718,93	55.200,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	474.963,95	474.963,95	474.963,95	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	193.445,02	138.245,02	138.245,02	55.200,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	193.445,02	138.245,02	138.245,02	55.200,00

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.