



S

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1804

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 409

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)».

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στον Χολαργό Αττικής, επί της, κατά των:

A) Με αριθμό/30-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019.

B) Με αριθμό/30-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2020.

Γ) Με αριθμό/30-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 05/02/2025 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το από 07/05/2025 ηλεκτρονικά υποβληθέν Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας μετά του προσκομισθέντος με αυτό στοιχείου.

8. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/30-12-2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε χαρτόσημο ποσού 289.920,78 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 144.960,40 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 57.984,16 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 επί Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 28.992,08 €, ήτοι σύνολο για καταβολή **521.857,42 €**.

Με την με αριθμό/30-12-2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε χαρτόσημο ποσού 64.888,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 31.916,45 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 12.977,70 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 επί Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 6.383,29 €, ήτοι σύνολο για καταβολή **116.165,92 €**.

Με την με αριθμό/30-12-2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2021 καταλογίστηκε χαρτόσημο ποσού 94.824,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 46.949,19 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 18.965,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 επί Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 9.389,84 €, ήτοι σύνολο για καταβολή **170.129,01 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 30/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου & Εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.), η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, για την περίοδο από 01/01/2019 – 31/12/2021, δυνάμει της με αριθμό /15-05-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα έχει ως κύρια δραστηριότητα τις ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ Η ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές στην Ελλάδα αλλοδαπών ταξιδιωτών από τρίτες – εκτός Ε.Ε. – χώρες, σύμφωνα με τη σχετική δυνατότητα που χορηγήθηκε σε επιχειρήσεις δυνάμει της ΠΟΛ 1338/1996 (Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κ-Μ.).

Η προσφεύγουσα, ασκεί την ως άνω (κεντρική) δραστηριότητά της με βάση το εξής επιχειρηματικό διμερές σχήμα :

α. Αρχικά, έχει συνάψει ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας με εκείνες τις εμπορικές επιχειρήσεις που επιθυμούν να προβούν σε «tax free» πωλήσεις (tax free shopping). Με βάση αυτά, η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την είσπραξη του Φ.Π.Α. στις (συνεργαζόμενες) επιχειρήσεις και πιο συγκεκριμένα τις προμηθεύει με ειδικά προδιατυπωμένα μπλοκ αποδείξεων λιανικής, με λοιπό έντυπο υποστηρικτικό υλικό και αναλαμβάνει, αντί αυτών, την εκτέλεση μέρους της διαδικασίας. Οι επιχειρήσεις με τη σειρά τους, μεταξύ άλλων υποχρεώσεων που αναλαμβάνουν έναντι της προσφεύγουσας, προκαταβάλλουν προς εκείνη τον καταβληθέντα από τον αλλοδαπό ταξιδιώτη Φ.Π.Α., ώστε να τους αποσταλεί έπειτα από την προσφεύγουσα το θεωρημένο, από το αρμόδιο τελωνείο, πρώτο αντίτυπο της λιανικής απόδειξης πώλησης.

β. Ακολούθως, η προσφεύγουσα, παρέχει υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την είσπραξη του Φ.Π.Α. απευθείας στους αλλοδαπούς ταξιδιώτες και ειδικότερα, μεταξύ άλλων, i. αναλαμβάνει για λογαριασμό τους τη συλλογή από την αρμόδια τελωνειακή αρχή των θεωρημένων πρώτων αντιτύπων των αποδείξεων λιανικής πώλησης, ii. αναλαμβάνει την είσπραξη από τις συμβαλλόμενες εμπορικές επιχειρήσεις του καταβληθέντος από εκείνους Φ.Π.Α. μέσω εξουσιοδότησης προς είσπραξη που έχει (προκαταβολικά) χορηγηθεί διά της υπογραφής από τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες - πελάτες της του ειδικού προδιατυπωμένου εντύπου απόδειξης με το οποίο η προσφεύγουσα έχει προμηθεύσει τους εμπορικούς συνεργάτες της, iii. αναλαμβάνει να αποστείλει για λογαριασμό τους στις συμβαλλόμενες με εκείνη εμπορικές επιχειρήσεις τα θεωρημένα από το αρμόδιο τελωνείο πρώτα αντίτυπα των λιανικών αποδείξεων πώλησης και iv. οι συμβαλλόμενες εμπορικές επιχειρήσεις καταβάλλουν τον ΦΠΑ στην προσφεύγουσα.

Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο πελάτης υπογράφοντας στο πίσω μέρος της απόδειξης εκχωρεί εγγράφως την απαίτησή του για την είσπραξη του επιστρεπτέου ΦΠΑ στην προσφεύγουσα (εκδοχέα) έναντι αμοιβής.

Από τη διενέργεια του ελέγχου στα βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε, ότι στον λογαριασμό 35.02.00.998 με την ονομασία (Retailer Deptors) Πιστωτές Λιανικής, καταχωρούνται τα ποσά που ο ταξιδιώτης με εγκατάσταση εκτός Ε.Ε. εκχωρεί ως απαίτησή του για την είσπραξη του ΦΠΑ. Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων Ισοζυγίων Γενικής Λογιστικής των περιόδων Ιανουάριος – Δεκέμβριος των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021 προέκυψαν τα ακόλουθα στοιχεία:

Περίοδος	Αξία ΦΠΑ	Περίοδος	Αξία ΦΠΑ	Περίοδος	Αξία ΦΠΑ
Ιαν-19	574.881,60	Ιαν-20	723.072,35	Ιαν-21	14.564,46
Φεβ-19	671.377,22	Φεβ-20	734.833,96	Φεβ-21	6.168,92
Μαρ-19	493.674,93	Μαρ-20	568.845,78	Μαρ-21	12.271,73
Απρ-19	1.033.874,49	Απρ-20	156.832,91	Απρ-21	13.326,57
Μαϊ-19	1.323.106,10	Μαϊ-20	31.224,61	Μαϊ-21	72.798,62
Ιουν-19	1.270.903,88	Ιουν-20	115.157,47	Ιουν-21	258.813,48
Ιουλ-19	1.843.112,93	Ιουλ-20	135.129,54	Ιουλ-21	596.948,19
Αυγ-19	1.966.533,45	Αυγ-20	173.923,26	Αυγ-21	1.278.716,72
Σεπ-19	1.815.816,74	Σεπ-20	179.413,71	Σεπ-21	941.823,14
Οκτ-19	1.690.228,81	Οκτ-20	197.335,19	Οκτ-21	623.170,51
Νοε-19	1.068.056,95	Νοε-20	207.100,93	Νοε-21	461.214,02
Δεκ-19	744.471,97	Δεκ-20	21.554,38	Δεκ-21	461.432,81
Σύνολο 2019	14.496.039,07	Σύνολο 2020	3.244.424,09	Σύνολο 2021	4.741.249,17

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις χαρτοσήμου, όπως είχε υποχρέωση, για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ..

Βάσει των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή υπολόγισε χαρτόσημο 2% επί των ανωτέρω αξιών, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου και των αναλογούντων φόρων και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό /08-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021.

Η προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της με το με αριθμό πρωτ. /31-10-2024 έγγραφό της, το οποίο δεν μετέβαλε τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 14 και 15 παρ. 1 περ. α' του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, των άρθρων 455ΑΚ και 460ΑΚ και των άρθρων 2 και 63 παρ.1 του ν.2859/2000 και κατ' εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, λόγω δήθεν εκχώρησης των απαιτήσεων για την επιστροφή ΦΠΑ των πολιτών τρίτων χωρών (ταξιδιωτών) προς την ίδια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 455 του Αστικού Κώδικα:

«Ο δανειστής μπορεί με σύμβαση να μεταβιβάσει σε άλλον την απαίτησή του χωρίς τη συναίνεση του οφειλέτη»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 460 του Αστικού Κώδικα:

«Ο εκδοχέας δεν αποκτά δικαίωμα απέναντι στον οφειλέτη και στους τρίτους πριν ο ίδιος ή ο εκχωρητής αναγγείλει την εκχώρηση στον οφειλέτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Ν.Τ.Χ.:

«1.Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. [.....]».

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

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,

β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.2859/2000:

«1. Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

α) για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.44/1987, με θέμα "Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας":

« [...] 3. Επίσης, κρίνουμε σκόπιμο να τονίσουμε και τα εξής:

α. Η κατάρτηση των τελών χαρτοσήμου από 1.1.1987 αφορά τις πράξεις του άρθρου 2 του Ν. 1642/1986 και τα παρεπόμενα σύμφωνα τους, έστω και αν για τις πράξεις αυτές δεν επιβάλλεται φ.π.α., λόγω του ότι από τις διατάξεις του νόμου αυτού προβλέπεται ρητή απαλλαγή από το φόρο του εν λόγω νόμου.

Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω:

- Αν μία σύμβαση, πράξη, σχέση και συναλλαγή υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε ως υποκείμενη στο φόρο αυτό, είτε ως απαλλασσόμενη από το φόρο αυτό, η σύμβαση, πράξη κ.λπ. αυτή δεν θα υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου από 1.1.1987 και μετά.

- Αντίθετα, αν μία σύμβαση, πράξη κ.λπ. δεν υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε γιατί δεν αποτελεί αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε γιατί δεν ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στον εν λόγω φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 3 του Ν. 1642/1986, η σύμβαση, πράξη κ.λπ. αυτή θα εξακολουθεί να υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και μετά την 1.1.1987. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1338/30.12.1996, με θέμα "Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κ-Μ."

« [...] Άρθρο 5 - Διαδικασία επιστροφής

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταβάλλεται στην Ελλάδα κατά την αγορά αγαθών από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κ-Μ της Κοινότητας ταξιδιώτη τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται μέσω της Ελλάδας ή άλλου Κ-Μ στις προσωπικές του αποσκευές

σε τρίτη χώρα, επιστρέφεται στον αγοραστή - ταξιδιώτη, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 και τηρούνται οι υποχρεώσεις των άρθρων 3 και 4 της παρούσας, σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία.

1. Ο πωλητής, εφόσον λάβει, εντός της αναφερόμενης στο προηγούμενο άρθρο προθεσμίας, το πρωτότυπο του φορολογικού στοιχείου που εξέδωσε κατά την παράδοση των αγαθών (πρώτο αντίτυπο της θεωρημένης τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης) θεωρημένο από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου από την Κοινότητα (Ελλάδα ή άλλου Κ-Μ), υποχρεούται να επιστρέψει άμεσα στον αγοραστή - ταξιδιώτη το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές του.

2. Το ποσό του επιστρεπτέου ΦΠΑ καταβάλλεται σε δραχμές από τον πωλητή στον ίδιο τον αγοραστή-ταξιδιώτη ή στον νόμιμο εκπρόσωπο του, ή με υπόδειξη του αγοραστή, κατατίθεται σε Τράπεζα του εσωτερικού ή εμβάζεται στο εξωτερικό υπέρ του δικαιούχου αγοραστή-ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

3. Για την επιστροφή του ΦΠΑ ο πωλητής, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφει και τον αριθμό της τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης των αγαθών. Στη συνέχεια επισυνάπτει στο "στέλεχος" (τρίτο αντίτυπο των παραπάνω -τριπλότυπων αποδείξεων) το θεωρημένο από την Τελωνειακή Αρχή εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα πρώτο αντίτυπο της προαναφερόμενης απόδειξης πώλησης, το πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και το αποδεικτικό πληρωμής.

4. Το ποσό του επιστρεφόμενου ΦΠΑ συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών της φορολογικής περιόδου, εντός της οποίας εκδίδεται το πιστωτικό τιμολόγιο, αναγράφοντας το ποσό αυτό στον κωδ.403 (έκδοση Φ.Π.Α. 1996) της δ' ενότητας του πίνακα Δ' της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου. [...]

Άρθρο 7 - Γραφεία διαμεσολάβησης για την επιστροφή ή την άμεση απαλλαγή από το ΦΠΑ.

Η λειτουργία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, οι οποίες με εξουσιοδοτημένα γραφεία τους αναλαμβάνουν, κατόπιν συμφωνίας με τους ενδιαφερομένους (αγοραστή - ταξιδιώτη και πωλητή), τη διαμεσολάβηση για τη διευκόλυνση της επιστροφής ή της άμεσης απαλλαγής από το ΦΠΑ στα δικαιούμενα πρόσωπα, έναντι συμφωνημένης αμοιβής, καθώς και η διαδικασία επιστροφής ή άμεσης απαλλαγής του ΦΠΑ, διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

α) Η συμφωνία των επιχειρήσεων που διαμεσολαβούν, τόσο η μεταξύ αυτών και των επιτηδευματιών - πωλητών, όσο και η μεταξύ αυτών και των αγοραστών - ταξιδιωτών, θεωρείται καθαρά ιδιωτική και δεν απαλλάσσει τα συμβαλλόμενα μέρη από τις υποχρεώσεις τους προς το δημόσιο, όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις για το ΦΠΑ και από την παρούσα απόφαση.

β) Η καταβολή του ΦΠΑ προς τον αγοραστή - ταξιδιώτη, καθώς και οι ενέργειες για την άμεση απαλλαγή αυτού από το φόρο, πραγματοποιούνται από τις επιχειρήσεις διαμεσολάβησης με δική τους ευθύνη και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας. Το γεγονός της καταβολής του φόρου από τις ανωτέρω επιχειρήσεις προς τον αγοραστή - ταξιδιώτη, ουδεμία απαίτηση δημιουργεί έναντι του δημοσίου.

γ) Σε περίπτωση επιστροφής του φόρου ή άμεσης απαλλαγής από αυτόν χωρίς να συντρέχουν οι όροι και οι προϋποθέσεις της παρούσας, ο πωλητής των αγαθών παραμένει προσωπικά υπόχρεος για το σύνολο του φόρου που αναλογεί στις πωλήσεις που ενεργούνται κατά παράβαση της παρούσας.

δ) Η εκχώρηση εγγράφως από τον αγοραστή - ταξιδιώτη προς την επιχείρηση διαμεσολάβησης του δικαιώματος άσκησης της απαίτησης επιστροφής ή η έγγραφη εξουσιοδότηση για διαμεσολάβηση στη διαδικασία επιστροφής ή άμεσης απαλλαγής του ΦΠΑ, την οποία παρέχουν ο πωλητής ή ο αγοραστής, υπόκεινται σε αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του από 17/12/2016 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της πρώην Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα “Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. σε υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε αγοραστές - ταξιδιώτες εκτός Ε.Ε.”:

«2. Οι υπηρεσίες που, κατά τα ανωτέρω, παρέχει η εταιρεία προς τον ταξιδιώτη-αγοραστή εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.14. περ. γ' του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες ο τόπος παροχής των υπηρεσιών τραπεζικών χρηματοοικονομικών και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο που έχει εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας.

Συνεπώς οι υπηρεσίες αυτές δεν υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και στα σχετικά φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από την εν λόγω εταιρεία προς τον αγοραστή - ταξιδιώτη για την είσπραξη της αμοιβής της συμπεριλαμβανομένης και της προμήθειας 3 ευρώ που αναλογεί στις υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να μην υπολογιστεί ελληνικός ΦΠΑ.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την είσπραξη του ΦΠΑ, τις οποίες παρέχει έναντι ανταλλάγματος, κατόπιν εξουσιοδότησης και για λογαριασμό των πελάτων της (πολιτών τρίτων χωρών), υπάγονται κατ' αρχάς στο πεδίο του ΦΠΑ και εν τέλει απαλλάσσονται. Ως εκ τούτου, οι παρεπόμενες δικαιιοπραξίες απαλλάσσονται και αυτές του τέλους χαρτοσήμου, βάσει των διατάξεων της περ. β' της πρώτης παραγράφου του άρθρου 63 του ν.2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι οι πελάτες της (ταξιδιώτες από τρίτες χώρες) μεταβιβάζουν στην ίδια την απαίτηση για την είσπραξη του ΦΠΑ, ενώ στην πραγματικότητα μόνο την εξουσιοδοτούν να εισπράξει για λογαριασμό τους. Επιπλέον, οι πωλήτριες επιχειρήσεις, ως οφειλέτες, έχουν συμβληθεί οικειοθελώς με την προσφεύγουσα μέσω του ιδιωτικού συμφωνητικού συνεργασίας και επομένως δεν συντρέχει η προϋπόθεση της μη συναίνεσης του οφειλέτη ώστε να τίθεται η περίπτωση της «Εκχώρησης». Τέλος, στο πλαίσιο των επίμαχων συναλλαγών δεν προκύπτει αναγγελία της φερόμενης εκχώρησης στον οφειλέτη.

Επειδή, από τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης για τη διευκόλυνση της επιστροφής ή της άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. στα δικαιούμενα πρόσωπα δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., ώστε με βάση την ΠΟΛ 44/1987 να υπόκεινται στα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1338/1996 (άρθρο 7 περ. δ') ρητά ορίζεται ότι η εκχώρηση εγγράφως από τον αγοραστή - ταξιδιώτη προς την επιχείρηση διαμεσολάβησης του δικαιώματος άσκησης της απαίτησης επιστροφής ή η έγγραφη εξουσιοδότηση για διαμεσολάβηση στη διαδικασία επιστροφής ή άμεσης απαλλαγής του ΦΠΑ, την οποία παρέχουν ο πωλητής ή ο αγοραστής, υπόκειται σε αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** των:

- Α) Με αριθμό/30-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019.
Β) Με αριθμό/30-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2020.
Γ) Με αριθμό/30-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Η με αριθμό/30-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		14.496,039,07	14.496,039,07
Χαρτόσημο		289.920,78	289.920,78
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		57.984,16	57.984,16
Πρόστιμο άρ.54 ν.5104/2024		144.960,40	144.960,40
Πρόστιμο άρ.54 ν.5104/2024 ΟΓΑ Χαρτοσήμου		28.992,08	28.992,08
Σύνολο για καταβολή		521.857,42	521.857,42

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Η με αριθμό/30-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		3.244.424,09	3.244.424,09
Χαρτόσημο		64.888,48	64.888,48

ΟΓΑ Χαρτοσήμου		12.977,70	12.977,70
Πρόστιμο άρ.54 ν.5104/2024		31.916,45	31.916,45
Πρόστιμο άρ.54 ν.5104/2024 ΟΓΑ Χαρτοσήμου		6.383,29	6.383,29
Σύνολο για καταβολή		116.165,92	116.165,92

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Η με αριθμό/30-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		4.741.249,17	4.741.249,17
Χαρτόσημο		94.824,98	94.824,98
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		18.965,00	18.965,00
Πρόστιμο άρ.54 ν.5104/2024		46.949,19	46.949,19
Πρόστιμο άρ.54 ν.5104/2024 ΟΓΑ Χαρτοσήμου		9.389,84	9.389,84
Σύνολο για καταβολή		170.129,01	170.129,01

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

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.