



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 4.6.2025

Αριθμός απόφασης: 1879

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

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 1069/04-03-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στον κατά των υπ' αριθμ. πρωτ. Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω αποφάσεις του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.713,05 € πλέον προστίμου αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 856,51 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2021 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 6.092,19 € πλέον προστίμου αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 3.046,09 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2022 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 7.506,68 € πλέον προστίμου αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 3.753,34 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2023 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 24.879,26 € πλέον προστίμου αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 12.439,64 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2024 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 15.724,83 € πλέον προστίμου αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 7.862,42 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των διαπιστώσεων της από έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της αρ. εντολής ελέγχου κατόπιν της υποβολής της αρ. περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ περιόδου 7^{ου} 2024 με την οποία η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ύψους 62.917,03 €, το οποίο σχηματίστηκε την περίοδο 1.8.2020-31.7.2024. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται στην πώληση νερού σε πλοία, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2020-2024 διενήργησε παραδόσεις αγαθών, ήτοι πώληση πόσιμου νερού σε πλοία (συμπεριλαμβανομένης και της μεταφοράς του), για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά παραστατικά χωρίς ΦΠΑ. Ωστόσο δεν προσκομίστηκαν τα έγγραφα των ΠΟΛ. 69/1987, 1177/2018, 1187/2018 που απαιτούνται για την απαλλαγή των εν λόγω συναλλαγών από τον ΦΠΑ, ήτοι τα έγγραφα με τα οποία αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές αφορούσαν πλοία που πραγματοποιούσαν διεθνείς πλόες ή υπερπόντια αλιεία και τα τελωνειακά παραστατικά από τα οποία προκύπτει η φόρτωση του νερού στα πλοία και ότι το νερό θα χρησιμοποιηθεί για διεθνείς πλόες ή υπερπόντια αλιεία, καθώς και δικαιολογητικά για εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας αναφορικά με τη διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, και συνεπώς ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των εισροών προέκυψαν διαφορές στα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και των τηρουμένων βιβλίων καθώς και η πραγματοποίηση δαπάνης της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.

2859/2000 ύψους 1.215,00 € ΦΠΑ 291,60 € (αρ. παραστατικού Α4/16.1.2024), για την οποία εξέπεσε τον ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, επικαλούμενη τις κάτωθι πλημμέλειες των προσβαλλομένων πράξεων:

1. Μη υφιστάμενες επί της ουσίας οι παραβάσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος καθώς η μη τήρηση της διαδικασίας των τελωνιακών παραστατικών οφείλεται σε έλλειψη ενημέρωσης της προσφεύγουσας από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές για την σχετική υποχρέωση. Η μη τήρηση της διαδικασίας των τελωνιακών παραστατικών αφορά τελωνιακή παράβαση και όχι φορολογική παράβαση. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα έχει υποβάλει την αρ. αίτηση προς το Α' Τελωνείο Πειραιά με την οποία ζητάει να της επιτραπεί να καταθέσει εκ των υστέρων διασαφήσεις εξαγωγής εφοδίων ετών 2020/2024 για τις υπό κρίση συναλλαγές.
2. Δεν προσδιορίζονται στην έκθεση ελέγχου τα στοιχεία εκείνα από τα οποία προκύπτει ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Δεν διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της εταιρείας και δεν ελέγχθηκαν τα εκδοθέντα παραστατικά με τα συνημμένα έγγραφα για την εθνικότητα των πλοίων, βάσει των οποίων προκύπτει ότι οι συναλλαγές αφορούσαν πόσιμο νερό που θα χρησιμοποιούνταν από πλοία που εκτελούν πλόες εξωτερικού.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου δε φέρουν υπογραφή. Διενεργήθηκε έλεγχος σε περιόδους πέραν αυτών που αφορά η εντολή ελέγχου που εκδόθηκε για την προσφεύγουσα.
4. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 5104/2024: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. α) Σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης του φορολογούμενου. Ειδικά για τη δήλωση που υποβάλλεται με επιφύλαξη, η προθεσμία του πρώτου εδαφίου εκκινεί από την αποδοχή της επιφύλαξης από τη Φορολογική Διοίκηση, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο. ...

ε) Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται το αργότερο εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από τη λήξη της προθεσμίας έκδοσης απόφασης. ...»

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. ...

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

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

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

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

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

«1. 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,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 3 του ν. 2859/2000: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά. 2 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ: «Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β) [...].»

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

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

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

ββ) πλοία παράκτιας αλιείας,

γγ) πλοία που προορίζονται για διάλυση,

δδ) πολεμικά πλοία και πλοία του Δημοσίου,

εε) ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής.

Εξαιρούνται τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Απαλλάσσονται επίσης η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Για την εφαρμογή της απαλλαγής της υποπερίπτωσης αα`, ως πλοία που προορίζονται για τη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης θεωρούνται τα πλοία που πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

(ii) διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα.

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

[...], γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α` και β`. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 : «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 η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΥΟ: Π.1591/1546/ΠΟΛ.69/4.3.1987/(ΦΕΚ Β' 113/12.3.1987) 'Διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και πλωτών μέσων που ενεργούν πλόες εξωτερικού ή μικτούς καθώς και υπερπόντιας αλιείας':

«Άρθρο 1

1. Δεν επιβαρύνονται με φόρο προστιθέμενης αξίας οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται απ' ευθείας σε πλοία και πλωτά μέσα, που ενεργούν πλόες εξωτερικού ή μικτούς, καθώς και υπερπόντιας αλιείας, εφόσον οι παραδόσεις αυτές καλύπτονται από τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986.

Για την απαλλαγή του προηγούμενου εδαφίου, η παράδοση θα αποδεικνύεται :

α) Από το τιμολόγιο ή «δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο», που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΣ στο οποίο εκτός των άλλων θα αναφέρονται και το όνομα, η κατηγορία του σκάφους, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών που παραλήφθηκαν καθώς και η ένδειξη «ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ».

β) Από κυρωμένο ακριβές αντίγραφο του κατά περίπτωση τελωνειακού παραστατικού, από το οποίο θα αποδεικνύεται η φόρτωση των αγαθών που αναγράφονται στο τιμολόγιο παράδοσης του εφοδιστή σε πλοίο ή πλωτό μέσο που δικαιούται της απαλλαγής αυτής. Το αντίγραφο αυτό θα χορηγείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΦΟΔΙΑΣΤΗ». ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1187/2018 'Διαδικασία χορήγησης απαλλαγών των περιπτώσεων α', γ', δ' και ε' του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. που αφορούν πλοία που εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική ή βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα':

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των απαλλαγών των περιπτώσεων α' , γ' , δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. εφόσον πρόκειται για πλοία που εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική ή βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, εφαρμόζονται οι διατάξεις της αριθμ. Π. 8271/4879/18.12.1987 Α.Υ.Ο., καθώς και της αριθμ. Π. 1591/1546/4.3.1987 Α.Υ.Ο. σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες διατάξεις της τελωνειακής εθνικής και ενωσιακής νομοθεσίας, όπως ισχύουν, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτές.

2. Για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών στα εν λόγω πλοία, απαιτείται επιπρόσθετα η απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με την κοινή υπουργική

απόφαση των Υπουργών Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής και Οικονομικών αριθμ. ΠΟΛ.1177/2018.

Άρθρο 2 Υποβολή δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα

1. Στα δικαιολογητικά που απαιτούνται, κατά περίπτωση, για την εφαρμογή των ανωτέρω αποφάσεων περιλαμβάνεται και «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» του δικαιούχου για την απαλλαγή προσώπου, με την οποία δηλώνεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο εκμεταλλευτής πρόκειται να χρησιμοποιήσει το εν λόγω πλοίο για την διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις όπως ορίζονται στην κοινή υπουργική απόφαση του άρθρου 1. Εξαιρούνται από την ανωτέρω υποχρέωση οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Χώρας υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι δεν έχουν υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ στο εσωτερικό της Χώρας.

2. Η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο σύστημα TAXISnet από τον εκμεταλλευτή του πλοίου σύμφωνα με τα στοιχεία του Παραρτήματος Ι της παρούσας. Με την υποβολή της δήλωσης ο εκμεταλλευτής δικαιούται των απαλλαγών του άρθρου 1 της παρούσας, τηρουμένων των λοιπών προϋποθέσεων που απαιτούνται κατά περίπτωση.

3. Για την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης η πιστοποίηση των χρηστών διενεργείται με τους όρους και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για τους χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του TAXISnet. Οι ήδη πιστοποιημένοι χρήστες δεν χρειάζεται να εγγραφούν εκ νέου και χρησιμοποιούν τους κωδικούς ασφαλείας που διαθέτουν. Το σύστημα TAXISnet χορηγεί από την ημερομηνία υποβολής της «Δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» και εφεξής αποδεικτικό υποβολής στο οποίο αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός και η ημερομηνία καταχώρισης της ανωτέρω δήλωσης καθώς και ότι κατά την ημερομηνία χορήγησης του αποδεικτικού η δήλωση δεν έχει ανακληθεί.

4. Η απαλλαγή είναι σε ισχύ έως ότου ανακληθεί, σύμφωνα με το άρθρο 6 της παρούσας.

5. Εφόσον ο υποκείμενος εκμεταλλεύεται περισσότερα του ενός πλοία η «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» υποβάλλεται για κάθε πλοίο ξεχωριστά.

6. Ο έλεγχος της δυνατότητας διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα πραγματοποιείται από την αρμόδια Φορολογική ή Τελωνειακή Αρχή. Ειδικά σε περίπτωση αμφιβολίας από την αρμόδια Φορολογική Αρχή για το εάν συγκεκριμένο πλοίο εντάσσεται στις δασμολογικές κλάσεις που ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., απαιτείται κατόπιν επικοινωνίας του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με την αρμόδια τελωνειακή αρχή, να χορηγείται σχετική βεβαίωση από την τελωνειακή αρχή.

Άρθρο 3 Διαδικασία χορήγησης και οριστικοποίησης των απαλλαγών

1. Οι απαλλαγές χορηγούνται βάσει της υποβληθείσας «Δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» ανεξαρτήτως του εάν μέρος της επαγγελματικής δραστηριότητας δεν διενεργείται στην ανοιχτή θάλασσα.

2. Ειδικά για την παράδοση και εισαγωγή καυσίμων και λιπαντικών στα πλοία της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. η απαλλαγή χορηγείται μόνο εάν τα αγαθά αυτά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση πλου στην ανοιχτή θάλασσα. Ο υποκείμενος έχει υποχρέωση να δηλώνει κατά τη διαδικασία εφοδιασμού, επί του τελωνειακού παραστατικού, ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω αγαθά για διενέργεια δραστηριότητας στην ανοιχτή θάλασσα, γεγονός που πρέπει να αποδεικνύεται στην τελωνειακή αρχή σε περίπτωση ελέγχου. Ειδικά για την παράδοση και εισαγωγή των λοιπών αγαθών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27, εκτός καυσίμων και λιπαντικών, στα πλοία της υποπερίπτωσης α' της

περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. η απαλλαγή χορηγείται μόνο εάν τα αγαθά αυτά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση διεθνούς πλου ή υπερπόντιας αλιείας. Ο υποκείμενος έχει υποχρέωση να δηλώνει κατά τη διαδικασία εφοδιασμού, επί του τελωνειακού παραστατικού, ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω αγαθά για διεθνή πλου ή υπερπόντια αλιεία, γεγονός που πρέπει να αποδεικνύεται στην τελωνειακή αρχή σε περίπτωση ελέγχου.

Οι απαλλαγές της παρούσας παραγράφου υπόκεινται στη διαδικασία οριστικοποίησης της παραγράφου 3.

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο οριστικοποίησης διαπιστώνεται η χρήση των ανωτέρω αγαθών για την διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, οι υποκείμενοι στο φόρο έχουν δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που έχουν καταβάλλει αχρεωστήτως για τις ανωτέρω συναλλαγές με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών στην δήλωση Φ.Π.Α. που έχουν υποβάλλει για τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους. Για την επιστροφή των ανωτέρω ποσών, το σχετικό αίτημα υποβάλλεται στην υπηρεσία της Τελωνειακής Διοίκησης που υποβλήθηκε το αρχικό παραστατικό και ο Προϊστάμενος αυτής αποστέλλει στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική απόφαση για το ύψος του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Η αίτηση μπορεί να αφορά περισσότερα παραστατικά. Η επιστροφή του φόρου διενεργείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις από τη Φορολογική Διοίκηση.

Για υποκείμενους στο φόρο που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης Διενέργειας Δραστηριότητας στην ανοιχτή θάλασσα», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2, οι απαλλαγές κατά την παράδοση και εισαγωγή αγαθών στα πλοία της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. χορηγούνται, εφόσον ο υποκείμενος δηλώνει επί του τελωνειακού παραστατικού ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο διενέργειας δραστηριότητας στην ανοιχτή θάλασσα, γεγονός που αποδεικνύεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή σε περίπτωση ελέγχου.

3. Για την οριστικοποίηση των χορηγηθέντων απαλλαγών ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος έχει υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» και το προηγούμενο ημερολογιακό έτος έκανε χρήση των απαλλαγών του άρθρου 1 της παρούσας έχει υποχρέωση να υποβάλλει για το έτος αυτό «Δήλωση επιβεβαίωσης της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα», ανά πλοίο, συνυποβάλλοντας τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6 της ΠΟΛ.1177/2018, για ολόκληρο το ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως της περιόδου που αφορούν οι χορηγηθείσες απαλλαγές, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας. Ειδικά για το έτος 2018 εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της ΠΟΛ.1177/2018. Σε περίπτωση μη υποβολής σχετικής δήλωσης θεωρείται ότι δεν έχει διενεργηθεί δραστηριότητα κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα.

4. Η «Δήλωση για την επιβεβαίωση της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» υποβάλλεται ηλεκτρονικά, έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Φεβρουαρίου εκάστου έτους, μέσω του συστήματος TAXISnet. Σε περίπτωση παύσης εργασιών εντός του ημερολογιακού έτους η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία πραγματοποίησης της παύσης εργασιών.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1177/2018 "Όροι και προϋποθέσεις για τη διενέργεια δραστηριότητας των πλοίων κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα για σκοπούς χορήγησης απαλλαγών από το φόρο προστιθέμενης αξίας":

Άρθρο 3 Διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα

1. Τα πλοία που εκτελούν αποκλειστικά προκαθορισμένους πλόες θεωρείται ότι διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα για μια συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο, εφόσον εκτελούν ταξίδια στην ανοικτή θάλασσα και σε διεθνείς προορισμούς, σε ποσοστό άνω του 60% των συνολικών ταξιδιών τους για την περίοδο αυτή, χωρίς να εξετάζεται καμία άλλη προϋπόθεση αναφορικά με το σύνολο των μιλίων που διανύονται στην ανοικτή θάλασσα.
2. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής του ν. 4256/2014, ως πλοία που δεν πραγματοποιούν προκαθορισμένους ναύλους, θεωρείται ότι διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, για μία συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο, εφόσον άνω του 60% της συνολικά διανυόμενης απόστασης για την εν λόγω περίοδο, βάσει των ναύλων που πραγματοποιούν, διενεργείται, σε χωρικά ύδατα άλλου κράτους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2, ή πέραν των 6 ναυτικών μιλίων από τη φυσική ακτογραμμή της ηπειρωτικής Χώρας εάν ο λιμένας αναχώρησης βρίσκεται στην ηπειρωτική Χώρα, ή πέραν των 6 ναυτικών μιλίων από τη φυσική ακτογραμμή του νησιού που βρίσκεται ο λιμένας αναχώρησης. Στην περίπτωση που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται και ως επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια, βάσει του ίδιου νόμου, στον ανωτέρω υπολογισμό λαμβάνονται υπόψη και οι διανυόμενες αποστάσεις που διενεργούνται από τη δραστηριότητά τους αυτή.
3. Θεωρείται ότι διενεργούν σε κάθε περίπτωση δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα τα πλοία που διενεργούν κυρίως διεθνείς πλόες (εξωτερικού) καθώς και τα αλιευτικά πλοία.
4. Θεωρείται ότι δεν διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα:
 - α) Τα πλοία που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά ως ημερόπλοια του ν. 4256/2014. Κατ' εξαίρεση, με την επιφύλαξη της παρ. 1 του άρθρου 3 και του άρθρου 4 της παρούσας, τα πλοία αυτά θεωρείται ότι μπορεί να διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, εάν από τη δήλωση της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4256/2014 προκύπτει ότι διενεργούν πλόες στην ανοικτή θάλασσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. 4 του άρθρου 2. Για πλόες που ο λιμένας αναχώρησης και ο λιμένας άφιξης και όλοι οι τυχόν ενδιάμεσοι λιμένες βρίσκονται στην ηπειρωτική Ελλάδα, ή στο ίδιο νησί, τα ανωτέρω ισχύουν, μόνο αν το πλοίο εξέρχεται για μέρος της διανυθείσας απόστασης στην ανοικτή θάλασσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. 1 του άρθρου 2.
 - β) Οι λέμβοι (λάντζες) του Γεν. Κανονισμού Λιμένα αρ. 17.
 - γ) Οι βυθοκόροι και τα συναφή με αυτά πλοία.
 - δ) Τα πλωτά εφοδιαστικά μέσα, ανεξαρτήτως χωρητικότητας, καυσίμων, λιπαντικών και πετρελαιοειδών αποβλήτων, που δραστηριοποιούνται εντός και πέριξ λιμένων.
 - ε) Τα θαλάσσια ταξί του Γεν. Κανονισμού Λιμένα αρ. 16.
 - στ) Τα πλοία που χρησιμοποιούνται σε λίμνες ή ποτάμια.
 - ζ) Τα οστρακοκαλλιεργητικά πλοία καθώς και τα πλοία υποστήριξης ιχθυοκαλλιεργιών και βατραχοτροφίας.
 - η) Τα φουσκωτά σκάφη ανεξαρτήτως μήκους, πλην των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν.4256/2014.
 - θ) Τα πλοία αναψυχής εκτός των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 4256/2014, τα πλοία που χρησιμοποιούνται για αναψυχή ή αθλητισμό, τα εκπαιδευτικά πλοία που ανήκουν σε ναυτικούς ομίλους, ναυτικά σωματεία ή άλλες ενώσεις που προωθούν την ναυσιπλοία αναψυχής, καθώς και τα συναφή με αυτά.
5. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου λαμβάνονται υπόψη οι πλόες που διενεργούνται για ιδία επαγγελματική χρήση του πλοίου χωρίς την ύπαρξη αντιπαροχής για το έργο που εκτελεί, ενώ δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοικτή θάλασσα οι πλόες που πραγματοποιούνται για ιδιωτική χρήση ή για τις ανάγκες

μετακίνησης, επισκευής, συντήρησης, κατασκευής ή άλλων εργασιών που κρίνονται αναγκαίες για την ασφαλή πλεύση και λειτουργία του πλοίου.

Άρθρο 4 Απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα

1. Η απόδειξη πραγματοποίησης ταξιδιού ή χρήσης του πλοίου στην ανοιχτή θάλασσα πραγματοποιείται:

α) Με χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων αυτόματης αναγνώρισης (AIS) (κατηγορίας A), το οποίο ανταποκρίνεται στα πρότυπα απόδοσης του IMO, όπως αναφέρεται στα άρθρα 6 και 6α της Οδηγίας 2002/59/ΕΚ, η οποία έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο με το π.δ. 49/2005 (ΦΕΚ 66 Α'), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ή

β) με χρήση της ηλεκτρονικής εφαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 8 της παρούσας, εφόσον δεν έχουν υποχρέωση χρήσης των ηλεκτρονικών συστημάτων της περιπτ. α.

.....

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις

...2. Οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους δικαιολογητικά για την απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας πλόων στην ανοιχτή θάλασσα....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2020-2024 διενήργησε παραδόσεις αγαθών, ήτοι πώληση πόσιμου νερού σε πλοία (συμπεριλαμβανομένης και της μεταφοράς του), για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά παραστατικά χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 και των ΠΟΛ. 69/1987, 1177/2018, 1187/2018 για την απαλλαγή των ανωτέρω συναλλαγών από τον ΦΠΑ απαιτείται η απόδειξη, με το κατάλληλο τελωνειακό παραστατικό, της φόρτωσης του νερού σε πλοία που δικαιούνται την απαλλαγή - ήτοι εν προκειμένω σε πλοία που εκτελούν διεθνείς πλόες ή υπερπόντια αλιεία, καθώς και η δήλωση από τον υποκείμενο στο φόρο, κατά τη διαδικασία του εφοδιασμού, επί του τελωνειακού παραστατικού ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει το εν λόγω αγαθό για διεθνή πλου ή υπερπόντια αλιεία, καθώς και δικαιολογητικά των ως άνω ΠΟΛ. για εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας αναφορικά με τη διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα.

Επειδή, βάσει των διατάξεων, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ανωτέρω αποδεικτικά έγγραφα ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα προσφυγή, όπως, δε, προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα με την παρούσα προσφυγή τα εν λόγω αποδεικτικά δεν είχαν εκδοθεί, και συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή στην εκθέση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τον καταλογισμό των ανωτέρω διαφορών, και οι περί του αντίθετου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή εξάλλου, η υποχρέωση της προσφεύγουσας για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής των εν λόγω συναλλαγών από τον ΦΠΑ με τα κατάλληλα αποδεικτικά πηγάζει από τις ως άνω διατάξεις, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσκόμιση των ως άνω αποδεικτικών δεν οφείλεται στην ίδια αλλά σε έλλειψη ενημέρωσης της προσφεύγουσας από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές είναι απορριπτέος ως αλυσιστελώς

προβαλλόμενος. Επισημαίνεται, δε, ότι στα παραστατικά φορτωτικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα για τις υπό κρίση συναλλαγές υπάρχει προτυπωμένος κενός χώρος προκειμένου να συμπληρωθεί ο αριθμός της διασαφήσεως του Τελωνείου, ωστόσο επί αυτού έχει τεθεί χειρόγραφα η επισήμανση ότι το ανωτέρω δεν υφίσταται (με το σύμβολο '-').

Επειδή περαιτέρω, η υποχρέωση προσκόμισης των ως άνω καταλλήλων τελωνειακών παραστατικών, που αποδεικνύουν τη φόρτωση του νερού σε πλοία που δικαιούνται την απαλλαγή, καθώς και η δήλωση επί αυτών ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει το εν λόγω αγαθό για διεθνή πλου ή υπερπόντια αλιεία, αφορά την εφαρμογή των διατάξεων ΦΠΑ και ειδικότερα για την απαλλαγή της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2859/2000. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μη τήρηση της διαδικασίας αναφορικά με τα τελωνιακά παραστατικά δεν αφορά τον υπό κρίση καταλογισμό αλλά αφορά τελωνειακή παράβαση είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή τα ακριβή αντίγραφα των προσβαλλομένων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου φέρουν ψηφιακή υπογραφή της και ο περί το αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, ο υπό κρίση έλεγχος φορολογικών ετών 2020-2024 διενεργήθηκε βάσει της αρ. εντολής ελέγχου κατόπιν της υποβολής της αρ. περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ περιόδου 7^{ου} 2024 με την οποία η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ύψους 62.917,03 €, το οποίο σχηματίστηκε την περίοδο 1.8.2020-31.7.2024. Δεδομένου ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α που αιτήθηκε η προσφεύγουσα προς επιστροφή σχηματίστηκε κατά τις φορολογικές περιόδους από 01/08/2020 έως 31/07/2024, η εκδοθείσα εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε προκειμένου να συμπεριληφθεί στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο το χρονικό διάστημα από 01/08/2020 έως 31/07/2024. Εν συνεχεία, με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής της ΑΑΔΕ e-κοινοποίηση (ημερομηνία ανάρτησης και ανάγνωσης 11/09/2024) η με αριθμό εντολή ελέγχου και γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την δέκατη ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 5104/2024. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε σε περιόδους πέραν αυτών που αφορά η εντολή ελέγχου που εκδόθηκε για την προσφεύγουσα είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των υπ' αριθμ. πρωτ. Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

- **Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020**

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	1.713,05
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	856,51
Σύνολο για καταβολή	2.569,56

- **Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2021**

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	6.092,19
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	3.046,09
Σύνολο για καταβολή	9.138,28

- **Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2022**

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	7.506,68
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	3.753,34
Σύνολο για καταβολή	11.260,02

- **Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2023**

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	24.879,26
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	12.439,64
Σύνολο για καταβολή	37.318,90

- **Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2024**

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	15.724,83

Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	7.862,42
Σύνολο για καταβολή	23.587,25

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.