



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-6-2025

Αριθμός απόφασης: 1191

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης .-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, του Προϊσταμένου του κατά: α) της υπ' αρ.....

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023, γ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/7/2024 του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Το από 25-06-2025 συμπληρωματικό ηλεκτρονικό αρχείο της προσφεύγουσας που αναρτήθηκε στο elenxis (.....)

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2022 – 31-12-2022, του Προϊσταμένου του μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε 402,70€ έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου 721,86€ για τον προσφεύγοντα ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες φροντιστηρίου ξένων γλωσσών και διοργάνωσης εκδρομών εκπαιδευτικού και πολιτιστικού χαρακτήρα, λόγω α) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 για ενδοκοινοτικές υπηρεσίες οργάνωσης ταξιδιού (διαμονής, μεταφοράς και σίτισης στην Ελλάδα) μαθητών - φοιτητών και καθηγητών του εκπαιδευτικού ιδρύματος Ουγγαρίας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus, για τις οποίες εξέδωσε το με αρ. τιμολόγιο αξίας 800,00€ χωρίς ΦΠΑ προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών ΦΠΑ ποσού 164,32€ δαπάνης (Η/Υ NB DELL 1165G7) ύψους 684,68€, βάσει των άρθρων 30, 32 του ν. 2859/2000.

-Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2023 – 31-12-2023, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 5.147,97€, πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2 του ν. 5104/2024 ποσού 2.573,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.721,96€, λόγω: α) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές

υπηρεσίες οργάνωσης ταξιδιού (διαμονής, μεταφοράς και σίτισης στην Ελλάδα) μαθητών - φοιτητών και καθηγητών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων Ουγγαρίας – Πορτογαλίας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+, συνολικής αξίας 23.161,99€ χωρίς ΦΠΑ και εξέδωσε το με αρ. τιμολόγιο προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα και τα τιμολόγια με αρ. και προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών ΦΠΑ ποσού 345,84€ δαπάνης (SMARTPHONE IPHONE TMX.2) ύψους 1.441,02€, βάσει των άρθρων 30, 32 του ν. 2859/2000 και γ) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 319,16€.

-Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2024 – 31-07-2024, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 4.587,40€, πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2 του ν. 5104/2024 ποσού 2.155,26€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.742,66€, λόγω: α) μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 για τις επιμέρους ενδοκοινοτικές υπηρεσίες οργάνωσης ταξιδιού (διαμονής, μεταφοράς και σίτισης στην Ελλάδα) μαθητών -φοιτητών και καθηγητών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων Ουγγαρίας – Πορτογαλίας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus, συνολικής αξίας 21.402,00€ χωρίς ΦΠΑ για τις οποίες εξέδωσε το με αρ. τιμολόγιο προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα και το με αρ. τιμολόγιο προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών ΦΠΑ ποσού 168,19€ δαπάνης (APPLE 5G/128GB TMX 1) ύψους 700,81€, βάσει των άρθρων 30, 32 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 12-02-2025 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000 που ίσχυσε μέχρι την 10-10-2024) του, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για την επιβολή ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών (σίτισης, μεταφοράς και διαμονής) που αφορούσαν μέρος των εκπαιδευτικών προγραμμάτων ERASMUS.

Από την Ευρωπαϊκή Ένωση έχει αναγνωριστεί, ως φορέας παροχής υπηρεσιών του προγράμματος ΕΡΑΣΜΟΥΣ και έχει δικαίωμα να συμμετέχει στο πρόγραμμα με κωδικό OID (Organizational Identity Number:). Το πρόγραμμα περιλαμβάνει μαθήματα γλώσσας

(ελληνικά και αγγλικά), σεμινάρια, παρακολούθηση του τρόπου λειτουργίας των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων της χώρας μας, αλλά και επιχειρήσεων, κλπ. Στα πλαίσια αυτά καλύπτει και τις απολύτως αναγκαίες για την υλοποίηση του προγράμματος μεταφορές των εκπαιδευομένων αλλά και τη διαμονή και τη σίτιση. Οι τελευταίες αυτές υπηρεσίες προβλέπονται ρητά στις σχετικές συμβάσεις για τον πάροχο, ανεξαρτήτως εάν αυτές θα παρασχεθούν από αυτόν (τον προσφεύγοντα) ή από τρίτο πρόσωπο. Αυτό που προκύπτει κατά τρόπο σαφή από τις σχετικές συμφωνίες είναι ότι ο πάροχος αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει τόσο τις καθαρά εκπαιδευτικές, όσο και τις λοιπές υπηρεσίες, οι οποίες είναι προφανώς αναγκαίες, ενόψει της ιδιαιτερότητας του προγράμματος ΕΡΑΣΜΟΥΣ, που συνίσταται στην ανταλλαγή μαθητών, και συνεπώς είναι απολύτως αναγκαία προϋπόθεση όχι μόνο η μεταφορά τους αλλά και η σίτισή και η διαμονή τους στο κράτος που θα υλοποιηθεί το πρόγραμμα.

Συνεπώς οι υπηρεσίες σίτισης, μεταφοράς και διαμονής προς τους συμμετέχοντες στο ανωτέρω πρόγραμμα Erasmus, συνδέονται με την εκπαίδευση ως απαραίτητες για την ολοκλήρωση του εκπαιδευτικού προγράμματος και δεν αποτελούν αυτοσκοπό, αλλά μέρος της εκπαιδευτικής δραστηριότητας, εξαιρούνται από το ΦΠΑ και δεν εντάσσονται στις υποκείμενες στο φόρο πράξεις που διενεργούν τα ταξιδιωτικά γραφεία, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η φορολογική αρχή.

Την 25-06-2025 ο προσφεύγων μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ανήρτησε το με αρ.πρωτ..... συμπληρωματικό υπόμνημα συνυποβάλλοντας μεταφρασμένες και επικυρωμένες συμβάσεις μάθησης Erasmus του εκπαιδευτικού ιδρύματος Ουγγαρίαςκαι του εκπαιδευτικού ιδρύματος Πορτογαλίας

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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, ...».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ, απαλλάσσεται του φόρου η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

Με την Ε.Δ.Υ.Ο. 1131481/7043/0014/23-12-92 ΠΟΛ. 1282 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτ. Ιβ΄ της παρ. 1 άρθρου 22 ν. 2859/2000). Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 της ανωτέρω Ε.Δ.Υ.Ο., επισημάνθηκε ότι στην απαλλαγή από το Φ.Π.Α. εμπίπτουν όλες οι **παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης**, που παρέχονται από πρόσωπα, ανεξάρτητα αν αυτές **παρέχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα**, οποιασδήποτε μορφής (δημόσια ή ιδιωτικά) και ανεξάρτητα με την ονομασία, με την οποία φέρονται στις συναλλαγές (εκπαιδευτήρια, σχολές, εργαστήρια ελεύθερων σπουδών, **φροντιστήρια**, ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης, εταιρείες διεξαγωγής επιμορφωτικών σεμιναρίων κ.λπ.) αρκεί να είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Με την εγκύκλιο Φ.Π.Α 10/1987 διευκρινίσθηκε ότι, εκπαίδευση παρέχουν και οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών που είναι γνωστές με διάφορους τίτλους. π.χ. Ινστιτούτο ξένων γλωσσών, σχολή ξένων γλωσσών κ.λπ. Έτσι όλες αυτές οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών (γαλλικών, αγγλικών κ.λπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., βάσει της πιο πάνω διάταξης (άρθρο 18 παράγρ. 1 π ερ. ιγ΄ (σ.σ πλέον περ. Ιβ΄ παρ. 1 άρθρου 22 Ν.2859/2000)).

2. Γενικά για την απαλλαγή της εκπαίδευσης διακρίνονται τα εξής:

α) Έννοια εκπαίδευσης. Στην έννοια της εκπαίδευσης, για την εφαρμογή της απαλλαγής περιλαμβάνονται η **προσχολική εκπαίδευση, η πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια** (πανεπιστημιακή) εκπαίδευση, η ειδική εκπαίδευση, για προβληματικά παιδιά, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων. Αντίθετα, δεν εμπίπτει στην απαλλακτική διάταξη, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης ερασιτεχνικού και ψυχαγωγικού χαρακτήρα σύμφωνα με το καταστατικό του (αρχικό ή μετά από τροποποίηση).

Οι ανωτέρω υπηρεσίες εκπαίδευσης απαλλάσσονται από το φόρο, ανεξάρτητα από το πρόσωπο, που τις παρέχει. Έτσι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται από το φόρο, ανεξάρτητα εάν παρέχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (εταιρίες, ιδρύματα κ.λπ.) και ανεξάρτητα με την ονομασία, με την οποία τα πρόσωπα αυτά φέρονται στις συναλλαγές (σχολή, σχολείο, άσυλο κ.λπ.).

β) Παράδοση αγαθών συνδεόμενη στενά. Ως “παράδοση αγαθών” συνδεόμενη στενά με την παρεχόμενη εκπαίδευση, θεωρείται η διανομή (παράδοση) στους εκπαιδευόμενους των σχετικών με την εκπαίδευση βιβλίων, σημειώσεων, εντύπων φακέλων κ.λπ..

γ) Υπηρεσίες στενά συνδεόμενες. Οι υπηρεσίες μεταφοράς, σίτισης και στέγασης των μαθητών που προσφέρονται από ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια θεωρούνται ότι συνδέονται στενά με

την εκπαίδευση, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ της και απαλλάσσονται από το φόρο.

Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται του ΦΠΑ τα ακαθάριστα έσοδα που εισπράττουν τα ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια για τη μεταφορά των μαθητών τους ή για την παροχή σ' αυτούς τροφής και στέγασης.

Επισημαίνεται ότι, η μεταφορά, η σίτιση και η στέγαση μαθητών που πραγματοποιούνται από τρίτες επιχειρήσεις που δεν είναι εκπαιδευτήρια, δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (εγκ. ΦΠΑ 10/1987).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή, ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του. β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε Παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες

πράξεις: αα) Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ`, 24, 25 και 27, ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε`, στ` και η ` της παραγράφου 1 του άρθρου 35. γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ`, 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 - 4 του άρθρου 43 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) «Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών», το οποίο ενσωματώνει τις διατάξεις των άρθρων 306 - 310 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ορίζεται ότι: «1. Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο. 2. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Για τις υπηρεσίες αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης στ` της παραγράφου 1 του άρθρου 24. 3. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την

αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή. 4. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1121615 ΕΞ 2015 Εγγράφου του τμήματος Α΄ Φ.Π.Α. της Διεύθυνσης εφαρμογής έμμεσης φορολογίας, «7.Α. Η μη κυβερνητική οργάνωση του Βελγίου παρέχοντας στο όνομά της το ανωτέρω πακέτο υπηρεσιών έναντι κατ' αποκοπήν αμοιβής προς τους συμμετέχοντες διενεργεί όμοιες πράξεις με ένα πρακτορείο ταξιδιών, στο βαθμό που πρόκειται για υπηρεσίες τις οποίες λαμβάνει από τρίτους υποκειμένους στο φόρο, συνεπώς εμπίπτει στις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ και των αντίστοιχων άρθρων 306 - 310 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Στην προκειμένη περίπτωση, το ειδικό αυτό καθεστώς εφαρμόζεται στις υπηρεσίες διαμονής και εστίασης τις οποίες η ανωτέρω οργάνωση λαμβάνει από τρίτους υποκειμένους στο φόρο (ελληνικά ξενοδοχεία). Για τις εν λόγω υπηρεσίες διαμονής και εστίασης που εμπίπτουν στις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, η μη κυβερνητική οργάνωση οφείλει να αποδώσει ΦΠΑ στη μεικτή αμοιβή της στον τόπο εγκατάστασής της, ενώ δεν δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι εισροές που πραγματοποιεί».

Επειδή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) με την C-200/2004 απόφασή του αποφάνθηκε ότι: «Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους Φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή σε επιχειρηματία που προτείνει υπηρεσίες όπως τα προγράμματα «.....» και «.....», τα οποία συνίστανται στην οργάνωση ταξιδιών για την εκμάθηση γλώσσας στην αλλοδαπή, και ο οποίος, ιδίω ονόματι, παρέχει στους πελάτες του διαμονή στην αλλοδαπή διάρκειας τριών έως δέκα μηνών και προσφεύγει για τον σκοπό αυτό στις υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων.»

Από την ανωτέρω απόφαση του ΔΕΕ σαφώς προκύπτει ότι, στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται και οι επιχειρήσεις που δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτές

περιηγήσεων, αλλά διενεργούν πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας και λαμβάνουν υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από-2025 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του, η επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών φροντιστήριο ξένων γλωσσών, τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.(διακοπή εργασιών την 31/7/2024)

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 276,89€ που συνυποβλήθηκε με την με αρ.2024 περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2024-31/07/2024, με την οποία αιτήθηκε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 276,89€ (κωδ.503)

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2022 -30/07/2024 διοργάνωσε ταξίδι αλλοδαπών μαθητών-φοιτητών και καθηγητών των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων ευρωπαϊκών κρατών της Ε.Ε. (Ουγγαρία -Πορτογαλία) στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus στην Ελλάδα. Κατά τη διάρκεια της παραμονής τους στην Ελλάδα ο προσφεύγων παρείχε στους μαθητές- φοιτητές γεύμα, διαμονή σε ξενοδοχεία και μεταφορά μέσω τρίτων επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων τιμολόγησε χωρίς ΦΠΑ τα αντισυμβαλλόμενα με αυτόν εκπαιδευτικά ιδρύματα «..... για τις ως άνω υπηρεσίες (σίτισης, διαμονής, μεταφοράς) ως εξής:

Κατά τη φορολογική περίοδο 01-01-2022 – 31-12-2022, εξέδωσε το με αρ. αξίας 800,00€ χωρίς ΦΠΑ προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα

Κατά τη φορολογική περίοδο 01-01-2023 – 31-12-2023, εξέδωσε το με αρ. αξίας 12.707,00€ χωρίς ΦΠΑ προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα και τα με αρ. αξίας 22.437,00€ χωρίς ΦΠΑ και αξίας 4.530,00€ χωρίς ΦΠΑ προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα

-γ) Κατά τη φορολογική περίοδο 01-01-2023 – 31-07-2023, εξέδωσε το με αρ. αξίας 24.002,00€ χωρίς ΦΠΑ προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα και το με αρ. αξίας 22.080,00€ χωρίς ΦΠΑ προς το εκπαιδευτικό ίδρυμα

Οι ως άνω αξίες δηλώθηκαν στους αντίστοιχους υποβληθέντες ενδοκοινοτικούς πίνακες παροχής υπηρεσιών.

Ωστόσο επειδή δεν παρείχε ο ίδιος ο προσφεύγων τις υπηρεσίες (διαμονής, μεταφοράς και σίτισης στην Ελλάδα) προς τους μαθητές -φοιτητές και καθηγητές των ανωτέρω εκπαιδευτικών ιδρυμάτων Ουγγαρίας-Πορτογαλίας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus αλλά προσέφυγε στη λήψη υπηρεσιών άλλων επιχειρήσεων υποκείμενων σε φόρο, από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της περίπτωσης ιβ΄ της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000 περί απαλλαγής ΦΠΑ, αλλά εξομοιώνονται με τις υπηρεσίες πρακτορείου ταξιδιών ή οργανωτή περιηγήσεων βάσει του άρθρου 43 του ν.2859/2000 περί ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών.

Στη συνέχεια προσδιόρισε ανά φορολογική περίοδο τις φορολογητέες εκροές με ΦΠΑ (24%) μετά την αφαίρεση του κόστους από τη συνολική αξία των ως άνω τιμολογίων, ως κάτωθι:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2022-31/07/2024					
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ σε (€) (Α)	ΚΟΣΤΟΣ σε (€) (Β)	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ σε (€) Γ(Α-Β)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ σε (€) Δ(Γ/1,24)	ΦΠΑ (24%) σε (€)
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2022	800,00		800,00	645,16	154,84
ΣΥΝΟΛΟ 2022	800,00		800,00	645,16	154,84
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2023	12.707,00	5.205,01	7.501,99	6.049,99	1.452,00
ΜΑΡΤΙΟΣ 2023	4.530,00	1.230,00	3.300,00	2.661,29	638,71
ΜΑΙΟΣ 2023	22.437,00	10.077,00	12.360,00	9.967,74	2.392,26
ΣΥΝΟΛΟ 2023	39.674,00	16.512,01	23.161,99	18.679,02	4.482,97
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2024	24.002,00	12.792,00	11.210,00	9.040,32	2.169,68
ΜΑΙΟΣ 2024	22.080,00	11.888,00	10.192,00	8.219,35	1.972,65
ΣΥΝΟΛΟ 2024	46.082,00	24.680,00	21.402,00	17.259,68	4.142,32

Επειδή, κρίσιμο στοιχείο για τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης ως πρακτορείο ταξιδιών, που διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας είναι να δέχεται υπηρεσίες στο όνομά της, όπως π.χ. στέγασης, τροφής κ.λπ., από άλλους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές) και να εισπράττει μια ενιαία τιμή από τον αντισυμβαλλόμενο πελάτη της, όπως έπραξε στην συγκεκριμένη περίπτωση ο προσφεύγων.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και απέρριψε την επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 276,89€.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες (Η/Υ NB DELL 1165G7 κλπ) δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-02-2025 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, καίτοι εκ παραδρομής από το στην υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023 υπολογίσθηκε ο πρόσθετος φόρος βάσει του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024. Δια της παρούσας απόφασης εφαρμόζεται (κατά το ορθόν) το άρθρο 58Α του ν.4987/2022.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27-02-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η υπ' αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	402,70
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	319,16

β) Η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023, του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	5.142,97
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022	2.573,99
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.721,96

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

γ) Η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/7/2024 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	4.587,40
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024	2.155,26
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.742,66

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.