



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.01.2023  
Αριθμός απόφασης: 210

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604536

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

**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.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..... με ΑΦΜ ....., με έδρα τη ..... νομού Χανίων, οδός ....., κατά

- Της υπ' αριθ. .... /11.08.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων
- Της υπ' αριθ. .... /11.08.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/06.10.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 υπ' αριθ. .... /11.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 7.123,20 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.561,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.684,80 € .
- Με την υπ' αριθ. .... /11.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 11.826,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 5.913,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 17.739,00 € .

Οι προβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 11.08.2022 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ' αριθ. .... /20.04.2021 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων η πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. για την προσφεύγουσα εταιρεία. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθμό ..... /..... /..... /10.05.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και συντάχθηκε η από 11.08.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, εκροές της προσφεύγουσας οι οποίες αφορούσαν παροχή υπηρεσιών (εξυπηρέτηση και εφοδιασμό) προς πολεμικά πλοία ξένων κρατών, εκτός της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας (ΝΑΤΟ), αντιμετώπισθηκαν ως απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. έσοδα ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 Ν. 2859/2000 είναι υπαγόμενα σε Φ.Π.Α..

Ακολούθως εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ο αναλογών Φ.Π.Α. για την παροχή υπηρεσιών βάσει της αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών, πλέον προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. για ανακριβή δήλωση.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πλημμελής αιτιολόγηση των πράξεων
- Απαλλαγή του Φ.Π.Α. δυνάμει του άρθρου 27 Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και της εγκυκλίου Ε.2100/2019 της ΑΑΔΕ.
- Απαλλαγή του Φ.Π.Α. δυνάμει του άρθρου 14 Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς τόπος φορολόγησης των κρίσιμων συναλλαγών σε κάθε περίπτωση δεν είναι η Ελλάδα.

**Επειδή, στο άρθρο 27 «Ειδικές Απαλλαγές» του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:**

**«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).**

**β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.**

**Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο.**

**Εξαιρετικά για νεοσύστατες εταιρείες, για τις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί η περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, αυτές, κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας τους, θεωρείται ότι εκτελούν διεθνείς μεταφορές, εφόσον το πιστοποιητικό του αερομεταφορέα και η σχετική άδεια εκμετάλλευσης προβλέπουν την διενέργεια αερομεταφορών παγκοσμίως. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2013.**

**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 μεσάτης 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,

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,

στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

ββ) για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών άλλων από αυτούς που αναφέρονται στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης αυτής, ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα,

(γγ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών - μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη,

δδ) για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων, ή των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες, για τους οποίους ισχύει το πρωτόκολλο της 8ης Απριλίου 1965 περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και οι συμφωνίες για την εφαρμογή του ή οι συμφωνίες για την έδρα τους, ιδίως στο μέτρο που αυτό δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού,

ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος - μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,.....»

**Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ΚΕΦΑΛΑΙΟ VIII, άρθρο 151 παρ.1 περιπτ. Βα, ββ, γ και δ του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι:**

**«Απαλλαγές ορισμένων πράξεων που εξομοιώνονται με εξαγωγές**

**Άρθρο 151**

**1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:**

**α) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,**

**(αα) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα ή την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, ή σε οργανισμούς που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες, για τους οποίους ισχύει το Πρωτόκολλο της 8ης Απριλίου 1965 περί Προνομίων και Ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εντός των ορίων και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το πρωτόκολλο αυτό και τις συμφωνίες για την εφαρμογή του ή τις συμφωνίες για την έδρα τους, ιδίως στο μέτρο που αυτό δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού·**

**αβ) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών στην Επιτροπή ή σε οργανισμό ή φορέα που έχει συσταθεί βάσει του δικαίου της Ένωσης, όταν η Επιτροπή ή ο εν λόγω οργανισμός ή φορέας αγοράζει τα εν λόγω αγαθά ή τις εν λόγω υπηρεσίες κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί από το δίκαιο της Ένωσης με σκοπό την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID-19, εκτός εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αγοράζονται χρησιμοποιούνται, είτε αμέσως είτε σε μεταγενέστερη ημερομηνία, για περαιτέρω παραδόσεις ή παροχές εξ επαχθούς αιτίας από την Επιτροπή ή από τον εν λόγω οργανισμό ή φορέα,**

**β) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που προορίζονται για διεθνείς οργανισμούς, άλλους από αυτούς που αναφέρονται στο στοιχείο αα), οι οποίοι αναγνωρίζονται ως διεθνείς οργανισμοί από τις δημόσιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής, καθώς και για τα μέλη των οργανισμών αυτών, με βάση τα όρια και με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυση των οργανισμών αυτών ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους·**

**βα) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών εντός ενός κράτους μέλους, που προορίζονται είτε για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις άλλων κρατών μελών ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, είτε για εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους, εφόσον οι δυνάμεις αυτές συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της κοινής πολιτικής ασφάλειας και άμυνας·**

**ββ) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών προς άλλο κράτος μέλος, που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε κράτους μέλους, εκτός από το ίδιο το κράτος μέλος προορισμού, για χρήση από τις εν λόγω ένοπλες δυνάμεις ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους, εφόσον οι δυνάμεις αυτές συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της κοινής πολιτικής ασφάλειας και άμυνας·**

**γ) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα κράτη μέλη που μετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο και προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων μερών της συμμαχίας προς χρήση αυτών των ένοπλων δυνάμεων ή των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή προς εφοδιασμό των λεσχών και κυλικείων τους, εφόσον οι δυνάμεις αυτές υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,**

**δ) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται με προορισμό ένα άλλο κράτος μέλος και προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που**

συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος μέλος προορισμού, προς χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή προς εφοδιασμό των λεσχών και κυλικείων τους, εφόσον αυτές οι ένοπλες δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,

ε) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών για τις ένοπλες δυνάμεις του Ηνωμένου Βασιλείου που σταθμεύουν στη νήσο Κύπρο σύμφωνα με τη Συνθήκη Εγκαθίδρυσης της Κυπριακής Δημοκρατίας, της 16ης Αυγούστου 1960, για χρήση από αυτές τις ένοπλες δυνάμεις ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή προς εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους.

Οι απαλλαγές που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο, πλην εκείνων που αναφέρονται στο σημείο αβ), εφαρμόζονται με βάση τα όρια που καθορίζει το κράτος μέλος υποδοχής, μέχρι να θεσπισθεί ομοιόμορφη φορολογική ρύθμιση.

2. Σε περίπτωση που τα αγαθά δεν αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των εν λόγω αγαθών καθώς και για τις παροχές υπηρεσιών, το ευεργέτημα της απαλλαγής μπορεί να χορηγείται σύμφωνα με διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ.»

**Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΦΚΦ Ε ..... ΕΞ 2019 Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ., Δ/ΝΣΗ Ε.Φ.Κ. & Φ.Π.Α., ΤΜΗΜΑ Ε' Φ.Π.Α. ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ υπηρεσιακό έγγραφο με θέμα «Δυνατότητα παράδοσης αγαθών με απαλλαγή Φ.Π.Α. σε πολεμικά πλοία κράτους μη συμβαλλόμενου μέρους στη Συνθήκη του Βόρειου Ατλαντικού (ΝΑΤΟ)»:**

«Σχετ: το από 27.02.2019 αίτημά σας

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού αιτήματός σας αναφορικά με τη δυνατότητα παράδοσης αγαθών με απαλλαγή Φ.Π.Α. σε πολεμικά πλοία των Ενόπλων Δυνάμεων του Ισραήλ τα οποία θα συμμετέχουν σε τριήμερη άσκηση με όνομα «.....» η οποία θα πραγματοποιηθεί στην ευρύτερη περιοχή της Μεσογείου από 27.03.2019 έως 01.04.2019, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφος 1 περίπτωση στ υποπερίπτωση γγ του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο Βορειο - Ατλαντικής Συμμαχίας (ΝΑΤΟ) για τη χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις των άλλων κρατών μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη.

Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο αντίστοιχων διατάξεων της ενωσιακής νομοθεσίας ΦΠΑ (άρθρο 143 παράγραφος 1 περίπτωση η και άρθρο 151 παράγραφος 1 περίπτωση γ της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου).

Επίσης, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε., οι απαλλαγές Φ.Π.Α. ως αυτοτελείς έννοιες του δικαίου πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά.

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων, όπως έχουν ερμηνευτεί και από τις αρμόδιες υπηρεσίες της Ευρ. Επιτροπής, απαλλαγή Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή και παράδοση αγαθών για χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις χορηγείται εφόσον πληρούνται δύο προϋποθέσεις σωρευτικά:

- Τα αγαθά προορίζονται αποκλειστικά και μόνο για τις Ένοπλες Δυνάμεις ενός συμβαλλόμενου μέρους στο σύμφωνο του Βορειο - Ατλαντικού (ΝΑΤΟ) που επισκέπτονται ένα άλλο κράτος επίσης συμβαλλόμενο στο σύμφωνο του Βορειο - Ατλαντικού και

- Οι ανωτέρω Ένοπλες Δυνάμεις λαμβάνουν μέρος σε δραστηριότητες που συνδέονται άμεσα με τον κοινό αμυντικό σκοπό ήτοι δραστηριότητες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της Συμφωνίας του ΝΑΤΟ.

Κατόπιν των προαναφερόμενων και δεδομένου ότι το Ισραήλ δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Σύμβαση για τη Συνθήκη του Βόρειου Ατλαντικού (ΝΑΤΟ), η εισαγωγή και η παράδοση αγαθών προς τα εν λόγω πολεμικά πλοία επιβαρύνεται με ΦΠΑ.»

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1119/2015 με θέμα: «Εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ' & ε' του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών», δόθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις:**

**«ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:**

- Το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), 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' και 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.

**Στην έννοια του «υποκείμενου στο φόρο λήπτη» για τις ανάγκες εφαρμογής του Γενικού Κανόνα της παραγράφου 2.α', περιλαμβάνονται όσοι:**

- είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Ε.Ε. και διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος μέλος, ο οποίος επαληθεύεται στο σύστημα V.I.E.S.,

- είναι εγκατεστημένοι σε χώρες εκτός Ε.Ε. και ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των διατάξεων του ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν το φορολογικό σύστημα της χώρας τους προβλέπει και κάποιου τύπου Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ή όχι (στις περιπτώσεις που κάτι τέτοιο προβλέπεται δεν πρόκειται για τον κοινοτικό ΦΠΑ),

- ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως υποκείμενοι στο φόρο, από την άποψη ότι λαμβάνουν υπηρεσίες που προορίζονται για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας (επαγγελματική χρήση) κι όχι για ιδιωτική χρήση ή για χρήση από το προσωπικό τους. Για τον

προσδιορισμό της ιδιότητας του λήπτη ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 17 έως και 19 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, όπως τροποποιούνται από 01.01.2015 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

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:

ι. Όταν ελληνικές επιχειρήσεις παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών τιμολογούν άλλες ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες πλοίων τα οποία απαλλάσσονται με την περ. 27.1.α'. Προκειμένου ο Έλληνας πάροχος να μην επιβαρύνει με ελληνικό ΦΠΑ την πράξη αυτή και να τεκμηριώνει την εφαρμογή της απαλλαγής, θα πρέπει να έχει στην κατοχή του την βεβαίωση του πλοιάρχου ή του κυβερνήτη του σκάφους η οποία προβλέπεται, είτε στο άρθρο 38 της απόφασης, και από την οποία να προκύπτει ο επαγγελματικός προορισμός του πλοίου και ότι διενεργεί πράγματι πλόες ανοικτής θαλάσσης, είτε στο άρθρο 31 της απόφασης από την οποία να προκύπτει εκτός των ανωτέρω και το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Εφόσον πρόκειται για επαγγελματικό πλοίο αναψυχής θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για πλοίο αναψυχής του ν.2743/1999 ή του ν.4256/2014.



ii. Όταν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται στους παραπάνω Έλληνες λήπτες όχι από ελληνικές αλλά από αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες είτε σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός Ε.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τον αλλοδαπό πάροχο δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ επειδή ο τόπος φορολόγησης βρίσκεται στη χώρα του λήπτη (Ελλάδα) και ο φόρος αποδίδεται από αυτόν με αντιστροφή της υποχρέωσης.

Ο Έλληνας λήπτης στην περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμόσει την απαλλαγή των περ. 27.1.δ' ή ε', όπως δικαιούται, τηρώντας σε κάθε περίπτωση τα αποδεικτικά για την τεκμηρίωσή της, ενώ δεν θα συμπεριλάβει τη συναλλαγή στην περιοδική του δήλωση και δεν θα υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στην περίπτωση που ο πάροχος είναι κοινοτικός υποκείμενος. Ο τελευταίος σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με την μη υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και από την πλευρά του (επειδή η πράξη απαλλάσσεται στο κράτος μέλος φορολογίας της), έτσι ώστε να μην προκύψουν προβλήματα κατά την διασταύρωση των πινάκων αυτών.

4. Κατ' αναλογία, στην περίπτωση όπου οι ανωτέρω υπηρεσίες παρέχονται από ελληνικές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, εγκατεστημένες εντός ή εκτός της Ε.Ε., η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ επειδή ο τόπος παροχής δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας αλλά στη χώρα εγκατάστασης του υποκείμενου λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Εάν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ε.Ε., από την απαλλαγή ή μη της υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους εγκατάστασής του λήπτη εξαρτάται η υποβολή ή μη ανακεφαλαιωτικού πίνακα για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 14.2.α' κατά τα ανωτέρω και για ελεγκτικούς σκοπούς θα πρέπει, ειδικά στην περίπτωση πλοίων αναψυχής (π.χ. ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) να προκύπτει η επαγγελματική χρήση τους. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει είτε στις συμβάσεις παροχής των υπηρεσιών που συνάπτονται μεταξύ των Ελλήνων παρόχων και των αλλοδαπών πελατών τους ή σε άλλα έγγραφα παραγγελιών ή συμφωνιών, να περιλαμβάνεται μία δήλωση εκ μέρους του λήπτη ότι οι υπηρεσίες που λαμβάνει προορίζονται για επαγγελματική χρήση.

5. Στην περίπτωση όμως που οι υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, ρυμούλκησης κλπ παρέχονται προς αλλοδαπούς λήπτες μη υποκείμενους στο φόρο ή υποκείμενους που λαμβάνουν υπηρεσία για ιδιωτική χρήση (π.χ. σκάφος αναψυχής), ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών συμπίπτει με τον τόπο υλικής τους εκτέλεσης ή με τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές, κατά περίπτωση. Αν εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας μας ή αν παρέχονται από εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο, υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 27.

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' και 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**, τα ξένα πολεμικά πλοία, εκτός Βορειοατλαντικής Συμμαχίας και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως λήπτες των υπηρεσιών δεν είναι υποκείμενα στο φόρο καθώς δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια των διατάξεων του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα οι ληφθείσες υπηρεσίες να φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος αυτές (στην προκειμένη περίπτωση στην Ελλάδα) και ως εκ τούτου δεν έχει εφαρμογή καμία από τις απαλλαγές του άρθρου 27 .

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, δεν προσκομίστηκαν νέα δικαιολογητικά ή έγγραφα που εξασφαλίζουν την υπαγωγή των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών στις απαλλαγές της παρ. 1 περ. α του άρθρου 27 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ούτε προσκομίστηκαν έγγραφα από τα οποία να προκύπτει ότι τα πλοία που εξυπηρετήθηκαν είναι πολεμικά πλοία που φέρουν κωδικό ΣΟ 8906 10 00, όπως ορίζεται στις διατάξεις της ενωσιακής δασμολογικής νομοθεσίας του καν. αριθ. 2658/87 για τη στατιστική και δασμολογική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο. Ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) σημειώνουμε ότι η προσφεύγουσα ήδη δεχόμενη την Α.Υ.Ο. Π8271/87 κατά την έκδοση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών επικαλείται την απαλλαγή της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά και νόμιμα η φορολογική Υπηρεσία υπήγαγε σε φόρο τις εκροές της προσφεύγουσας που αφορούσαν παροχή υπηρεσιών προς πολεμικά πλοία ξένων κρατών, εκτός της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας (NATO), οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.*».

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11.08.2022 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **28.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση της υπ' αριθ. ....../11.08.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και της υπ' αριθ. ....../11.08.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Η υπ' αριθ. ....../11.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

<b>Ανάλυση</b>	<b>Βάσει Δήλωσης</b>	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>	<b>Διαφορά</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	95.255,17	124.935,17	124.935,17	29.680,00
Αξία φορολογητέων εισροών	31.092,62	31.092,62	31.092,62	0,00
Φόρος εκροών	22.861,24	29.984,44	29.984,44	7.123,20

Υπόλοιπο φόρου εισροών	22.861,24	22.861,24	22.861,24	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.123,20	7.123,20	7.123,20
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		3.561,60	3.561,60	3.561,60
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>10.684,80</b>	<b>10.684,80</b>	<b>10.684,80</b>

Η υπ' αριθ. ....../11.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	58.700,50	107.975,50	107.975,50	49.275,00
Αξία φορολογητέων εισροών	8.511,68	8.511,68	8.511,68	0,00
Φόρος εκροών	14.088,12	25.914,12	25.914,12	11.826,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.392,24	16.392,24	16.392,24	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.304,12	2.304,12	2.304,12	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.826,00	11.826,00	11.826,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		5.913,00	5.913,00	5.913,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>17.739,00</b>	<b>17.739,00</b>	<b>17.739,00</b>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ</b>	<b>2.304,12</b>	<b>2.304,12</b>	<b>2.304,12</b>	<b>0,00</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/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.