



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11.04.2023

Αριθμός απόφασης: 776

**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@aade.gr

Url : www.aade.gr

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), 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά: α) της με αριθμό11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.06.2021 - 30.09.2021 και β) της με αριθμό11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2021 - 31.10.2021, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του ,,,,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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 αριθμό11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.06.2021 - 30.09.2021, του Προϊσταμένου του, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά το ποσό των 59,20€ και εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 59.000,00€, της προσφεύγουσας εταιρίας, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις επιστήμες υπολογιστών, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ εκρών του φόρου του ΤΔΑ με αριθμό/29.09.2021 καθαρής αξίας 246.080,00€ και ΦΠΑ 59.059,20€ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, για την αγορά ψηφιακών βοηθών με την ονομασία MAIC, MAIC mini.

Με τη με αριθμό11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2021 - 31.10.2021, του Προϊσταμένου του, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά το ποσό των 59,20€ και εξαλείφθηκε το

πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 43.240,00€, της προσφεύγουσας εταιρίας, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ εκροών του φόρου του ΤΔΑ με αριθμό/27.10.2021 καθαρής αξίας 180.170,00€ και ΦΠΑ 43.240,80€ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, για την αγορά ψηφιακών βοηθών με την ονομασία MAIC, MAIC mini.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση την από ...11.2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Κ.Φ.Δ. και έγγραφο ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 24.12.2013) του ερειδόμενη στο με αρ. πρωτ.09.2022 (αρ. εισ. εγγράφου Δ.Ο.Υ.09.2022) πληροφοριακό δελτίο με συνημμένη την έκθεση με μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του (τα οποία μεταβιβάστηκαν στο, λόγω αρμοδιότητας) για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Απία ελέγχου αποτέλεσαν η με αρ.2021 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 59.000,00€ με την με αρ.2021 υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.06.2021 - 30.09.2021 με πιστωτικό υπόλοιπο 59.613,40€, ήτοι στον κωδ. 503 ποσό επιστροφής 59.000,00€ και η με αρ. 46719/2021 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 43.240,00€ με την με αρ.2021 υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021 - 31.10.2021 με πιστωτικό υπόλοιπο 44.171,79€, ήτοι στον κωδ. 503 ποσό επιστροφής 43.240,00€, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του ΦΠΑ εισροών με τον ΦΠΑ εκροών.

Από την φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω τιμολόγια πώλησης των προϊόντων Maic και Maic mini, εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ, έπρεπε να εκδοθούν χωρίς ΦΠΑ, επειδή πληρούνταν στην προσφεύγουσα οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παρ. 5 και 6 του άρθρου 39^α του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1150/29-09-2017, ήτοι:

- Τα προϊόντα Maic και Maic mini κατατάσσονται στον κωδικό «84713000 «Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές» του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (Κωδικός Νο 33 των διασαφήσεων).
- Η προσφεύγουσα (αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση) είναι υποκείμενη στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.
- Η παράδοση των αγαθών έγινε στο εσωτερικό της χώρας (..... Α.Ε. -

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Αναρμοδιότητα του να διενεργήσει έλεγχο προσδιορισμού Φ.Π.Α. συναλλαγών στην προμηθεύτρια εταιρία «.....»:

2) Αυθαίρετα και αναπιολόγητα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τον ΦΠΑ εισροών των ως άνω δύο αγορών της που αφορούν ψηφιακούς βοηθούς ή άλλως τα έξυπνα ηχεία και τα έξυπνα ηχεία με οθόνη, με την επωνυμία Maic και Maic mini, καθώς εντάσσονται στον κωδικό ΣΟ 84714100 «Που περιλαμβάνουν, στο ίδιο περίβλημα, τουλάχιστον μία κεντρική μονάδα επεξεργασίας, σε συνδυασμό ή μη με μία κεντρική μονάδα εισόδου και μία μονάδα εξόδου - Άλλες αυτόματες μηχανές επεξεργασίας πληροφοριών» του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. και δεν αποτελούν φορητές συσκευές, ενώ επίσης δεν διαθέτουν μπαταρία, αλλά ούτε και πληκτρολόγιο.

3) Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και της αρχής της αποτελεσματικότητας βάσει των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας:

4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «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 υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, στο άρθρο 16 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.»

Επειδή, στο άρθρο 39α. «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών»..... 5.(όπως προστέθηκε με το άρθρο 67 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/01-08-2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 01/08/2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου). Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές. 6. Με απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1150/29.09.2017 με Θέμα: Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4484/2017, σχετικά με την προσθήκη των παρ. 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

A. Γενικά

Παρέχονται διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/1.8.2017), με τις οποίες προστέθηκαν δυο νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν. 2859/2000), σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ.1134/2017.

Η εν λόγω διάταξη θεσπίστηκε για λόγους καταπολέμησης της απάτης και της φοροδιαφυγής

και αποτελεί ενσωμάτωση της σχετικής δυνατότητας που δίνεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 199α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Ειδικότερα με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39α ορίζεται ότι, για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του ν.4484/2017 οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από **1.8.2017**, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. από την ημερομηνία αυτή και εφεξής. Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που εκδίδονται από **1.8.2017** και εφεξής. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την **1.8.2017** και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από **1.8.2017**.

Β. Πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων

1. Οι διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται και τα φορολογικά στοιχεία **δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.**, εάν ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αφορούν αγαθά που παραδίδονται μεμονωμένα ή ως ενιαίο σύνολο, τα οποία κατατάσσονται στους κατωτέρω κωδικούς του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (Συνδυασμένη Ονοματολογία - Σ.Ο., καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το 2017 με τον εκτελεστικό κανονισμό **1821/2016/6.10.2016**):

- Κινητά τηλέφωνα: «**85171200**».

- Κονσόλες για παιχνίδια: «**95045000**».

- Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές: «**84713000**».

β) Ο αντισυμβαλλόμενος είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.

γ) Αφορούν παραδόσεις αγαθών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της Χώρας και δεν απαλλάσσονται ή δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. βάσει λοιπών διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α..

Για τις παραδόσεις αγαθών που δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις θα εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις.

Ε. Υποχρεώσεις του Πωλητή

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης οι πράξεις παράδοσης των εν λόγω αγαθών είναι για τον πωλητή υπαγόμενες στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., ωστόσο μη επιβαρυνόμενες με Φ.Π.Α. αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, υφίσταται δηλαδή υποχρέωση ένταξης του πωλητή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

2. Ο πωλητής έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση ελέγχου των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 39α.

5. Στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο πωλητής για τις παραδόσεις αγαθών που εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, δεν χρεώνει Φ.Π.Α. και αναγράφει την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Στην περίπτωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. βάσει της οποίας προβλέπεται η μη επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. θα αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο η ειδικότερη αυτή διάταξη.

Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών για μερικά από τα οποία υπάρχει υποχρέωση επιβάρυνσής τους με Φ.Π.Α. ο πωλητής έχει υποχρέωση να αναγράφει διακριτά στο ίδιο φορολογικό στοιχείο την επιβάρυνση του κάθε αγαθού με Φ.Π.Α. ή την εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 39α αντίστοιχα, καθώς και το σύνολο της φορολογητέας αξίας για την οποία τελικά εφαρμόζεται η παρ. 5 του άρθρου 39α. Στην περίπτωση αυτή η υποχρεωτική αναγραφή της ένδειξης «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής» στο φορολογικό στοιχείο αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που αναλογούν στη φορολογητέα αξία για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α.

ΣΤ. Υποχρεώσεις του Αγοραστή

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης, η απόκτηση των εν λόγω αγαθών από τον αγοραστή (υποκείμενο σε κάθε περίπτωση του κανονικού καθεστώτος) αποτελεί πράξη λήπτη, δηλαδή ο τελευταίος έχει την υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω παραδόσεις με δικαίωμα έκπτωσης επίσης του φόρου αυτού, εφόσον η απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών θα χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (π.χ. φορολογητέων παραδόσεων, ενδοκοινοτικών παραδόσεων κλπ). Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. είναι σήμερα ο

κανονικός, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν τα εν λόγω αγαθά.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη συναλλαγή καταβάλλεται από τον ίδιο τον αγοραστή με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών - κωδικό «303», «306»- όσο και των εισροών - κωδικός «366» - της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών - κωδικό «333» και «336» - όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου - κωδικός «386» (σχετ. η εγκύκλιος ΠΟΛ.1082/6.4.2015).

3. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή με την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης» και ο λήπτης δεν έχει αρνηθεί αυτό το παραστατικό, τεκμαίρεται η δήλωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης προς τον πωλητή. Στο πλαίσιο αυτό ο λήπτης υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Φ.Π.Α. για την οικεία φορολογική περίοδο και να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί. Για τον τρόπο καταβολής του φόρου από τον αγοραστή επισημαίνονται τα εξής:

i. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε δραστηριότητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, αυτός υποχρεούται να αναγράψει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. μόνο στο σκέλος των εκροών της δήλωσης Φ.Π.Α. προκειμένου να τον καταβάλει (κωδικό «303», «306», «333», «336» της δήλωσης Φ.Π.Α.).

ii. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται από κοινού για την πραγματοποίηση των ανωτέρω πράξεων, ήτοι δεν υπάρχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, το ποσό προς έκπτωση τελικά προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro-rata) που προβλέπεται στο άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Στην περίπτωση αυτή το ποσό του φόρου που δεν εκπίπτει αναγράφεται στον κωδικό «411» της δήλωσης Φ.Π.Α..

iii. Εάν ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ή νομικό πρόσωπο που δεν υπόκειται στο φόρο, ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 και εσφαλμένα δεν χρεώθηκε Φ.Π.Α., έχει υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω συναλλαγές, με δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ως

έκτακτη), μόνο εφόσον δεν εκδοθεί συμπληρωματικό τιμολόγιο από τον πωλητή με Φ.Π.Α..

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών

4. Σε περίπτωση που ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39α ληφθούν τιμολόγια με Φ.Π.Α., από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, επισημαίνεται ότι για το Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του Κώδικα Φ.Π.Α. για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται σε κάθε περίπτωση νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο οι πράξεις αυτές επιβαρύνθηκαν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται από σχετική διάταξη και εξ' αυτού του λόγου δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης επί ποσού φόρου που εξοφλήθηκε ως μη οφειλόμενο βάσει του νόμου (σχετ. η δικαστική απόφαση του δικαστηρίου της Ε.Ε. στην υπόθεση C-564/15). Ο λήπτης του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή πρέπει καταρχήν να αιτηθεί στον πωλητή την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1052/2017.

Z. Λοιπά θέματα

1. Οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών χωρίς να επιβαρύνουν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας λανθασμένα τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν συμπληρωματικά τιμολόγια μόνο για Φ.Π.Α.. Αντίστοιχα οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών επιβαρύνοντας τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α. έχοντας εφαρμόσει λανθασμένα τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια, μόνο για Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1052/2017.

2. Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις που εντάσσονται στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν, δικαιούνται επιστροφής για το φόρο των εισροών που ορθά επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και δεν είναι δυνατό να συμψηφίσουν, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και ΠΟΛ.1090/2.4.2012, ΠΟΛ.1067/3.4.2013, ΠΟΛ.1073/21.7.2004 Επισημαίνεται ότι το αίτημα επιστροφής μπορεί να υποβάλλεται ανά φορολογική περίοδο ανεξαρτήτως του είδους των εισροών (π.χ. εμπορεύσιμα έως 31.7.2017, πάγια, δαπάνες, έξοδα) με την επιφύλαξη της παραγραφής της σχετικής αξίωσης.

Επειδή, στο **άρθρο 64** του **N.4174/2013** 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν με τα Τ.Δ.Α. με αρ.-9-2021 καθαρής αξίας 246.080,00€, και Φ.Π.Α. 59.059,20€ και Τ.Δ.Α.-2021 καθαρής αξίας 180.170,00€, πλέον Φ.Π.Α. 43.240,80€ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, και αφορούσαν την αγορά ψηφιακών βοηθών με την ονομασία MAIC, MAIC mini, **εντάσσονται στον κωδικό ΣΟ 84714100** «Που περιλαμβάνουν, στο ίδιο περίβλημα, τουλάχιστον μία κεντρική μονάδα επεξεργασίας, σε συνδυασμό ή μη με μία κεντρική μονάδα εισόδου και μία μονάδα εξόδου - Άλλες αυτόματες μηχανές επεξεργασίας πληροφοριών», του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε., και δεν αποτελούν φορητές συσκευές, ενώ επίσης δεν διαθέτουν μπαταρία, αλλά ούτε και πληκτρολόγιο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει διασαφήσεις εισαγωγής των Τελωνείων εισόδου (Ελευθέριος Βενιζέλος, Γ Πειραιά, Ελευσίνας) με τις οποίες εισήχθησαν από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, στη χώρα μας τα υπό κρίση είδη (smart speaker (tablet) 7 inch (maic) και 4 inch Maic mini, από την προμηθεύτρια Κινεζική εταιρία με την επωνυμία «», ως κάτωθι:

α/α	τιμολόγιο	Περιγραφή είδους	Αρ. παραστατικού διασάφησης	Κωδ. τελωνείου
1	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	...../ ...2018 Τελωνείο Ελ.Βενιζέλου/	84713000

			.....2018 Τελωνείο Ελευσίνας	84714100
2	.....	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	...../ ..2018 Τελωνείο Ελ.Βενιζέλου/ 07.08.2018 Τελωνείο Ελευσίνας ...../ .....2019 Τελωνείο Ελευσίνας 1...../ ....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας	84713000 84714100 84714100 84714100 84714100
3	.....	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας	84714100
4	.....	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας	84714100
5	.....	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	.....2018 Τελωνείο Γ ΠΕΙΡΑΙΑ.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας	84714100 84714100
6	.....	Smart Speaker (Tablet) 4	.....2019 Τελωνείο Ελ.Βενιζέλου.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019	84713000 84714100

		inch (Maic mini)	Τελωνείο Ελευσίνας	84714100
7	.....	Smart Speaker (Tablet) 4 inch (Maic mini)	.....2019 Τελωνείο Ελ.Βενιζέλου	84713000
8	.....	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας	84714100
9	.....	Smart Speaker (Tablet) 7 inch (Maic)	.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας.....2019 Τελωνείο Ελευσίνας	84714100 84714100

Επειδή, τα ως άνω προϊόντα, ήτοι smart speaker (tablet) 7 inch (maic) και 4 inch (Maic mini), συνιστούν ηλεκτρικές συσκευές που περιλαμβάνουν ένα μικρόφωνο για να δέχεται φωνητικές εντολές από τον χρήστη και ένα μεγάφωνο στο οποίο αναπαράγονται οι αποκρίσεις στις φωνητικές εντολές. Στις συσκευές αυτές ενσωματώνεται μια έξυπνη εικονική βοηθός, ένα λογισμικό το οποίο επεξεργάζεται τις φωνητικές εντολές και δίνει τις ανάλογες απαντήσεις και δεν έχει τα χαρακτηριστικά των ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών όπου για την εισαγωγή εντολών χρειάζεται πληκτρολόγιο ή χειροκίνητη καταχώρηση των "εντολών" (touch) επί της επιφάνειας των συσκευών (τάμπλετ ή/και συσκευές κινητών τηλεφώνων), ώστε αυτά να ενταχθούν στον κωδικό «84713000». Στις επίμαχες δε συσκευές κυρίαρχο στοιχείο, από λειτουργικής άποψης και πιθανόν από κοστολογικής, είναι το ιδιαίτερο λογισμικό επ' αυτών, για την επίτευξη της στοχευμένης διάδρασης, μεταξύ του χρήστη και των συσκευών αυτών, στοιχείο άλλωστε που κάνει και την ουσιαστική διαφορά αυτών, σε σχέση με άλλες συσκευές όπως οι Η/Υ και τα τάμπλετ, όπου η όποια ζητούμενη πληροφορία είναι αποτέλεσμα άλλης διαδικασίας (καταχωρητικής για τους Η/Υ και τα τάμπλετ).

Επιπλέον, από τις ανωτέρω διασαφήσεις προκύπτει ότι η πλειονότητα των υπό κρίση ειδών με την ίδια περιγραφή που εισήχθησαν στη χώρα μας εκτελωνίστηκαν με κωδικό προϊόντος 84714100 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. από τα τελωνεία Ελευσίνας και Γ Πειραιά, εκτός από μεμονωμένες διασαφήσεις εισαγωγής (για τα ίδια υπό κρίση είδη) όπου μόνο το Τελωνείο Ελευθέριος Βενιζέλος τα **ενέταξε στον κωδικό προϊόντος 84713000** και είναι έκδηλο ότι τα προϊόντα, smart speaker (tablet) 7 inch (Maic) και 4 inch (Maic mini), δεν αποτελούν «Ταμπλέτες

ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών», αλλά «ψηφιακούς βοηθούς», όπως άλλωστε έγινε δεκτό και αποτυπώνεται και στις οικείες εκθέσεις ΦΠΑ (.....).

Με βάση τον κωδικό προϊόντος **84714100** του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε τα υπό κρίση προϊόντα, ήτοι ψηφιακοί βοηθοί Maic και Maic mini, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 39^Α του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1150/29.9.2017, για απαλλαγή ΦΠΑ, συνεπώς ορθώς υπήχθησαν σε Φ.Π.Α κατά την πώλησή τους από την εταιρία«.....» με ΑΦΜ Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών και κατ' επέκταση το δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών, των Τ.Δ.Α. με αρ.-2021 καθαρής αξίας 246.080,00€, και Φ.Π.Α. 59.059,20€ και Τ.Δ.Α.-2021 καθαρής αξίας 180.170,00€, πλέον Φ.Π.Α. 43.240,80€ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ

Επιπλέον από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την έκθεση με μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του αναφορικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια εταιρία «.....» με ΑΦΜ, δεν προέκυψε μεταβολή των φορολογητέων εκροών στις οποίες είχαν συμπεριληφθεί οι ως άνω συναλλαγές και αποδόθηκε ο φόρος κατά τον 9^ο και 10^ο μήνα του έτους 2021 με τις αρχικές υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ τις με αρ. δήλ./2021 του 9^{ου} μήνα του έτους 2021 και/2021 του 10^{ου} μήνα του έτους 2021.

Συνεπώς, εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι εν λόγω αγορές δεν υπάγονται σε φπα και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπαγωγής τους σε ΦΠΑ κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των άλλων ισχυρισμών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./**15.12.2022** ενδικοφανούς προσφυγής της της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** και την **ακύρωση: α)** της με αριθμό**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.06.2021 - 30.09.2021** και **β)** της με αριθμό**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.10.2021 - 31.10.2021** του προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.06.2021 - 30.09.2021** του προϊσταμένου του

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	554,20€	613,40€
Πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή	0,00€	59.000,00€

Η με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.10.2021 - 31.10.2021**, του προϊσταμένου του

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	872,59€	931,79€
Πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή	0,00€	43.240,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.