



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 30/9/2021

Αριθμός Απόφασης: 2824

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

2. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

3. Την από 24/3/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στην περιοχή «.....» με ΑΦΜ κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας:

- Της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2019 έως 31/12/2019 και

- Της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 29/02/2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/3/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη προσφεύγουσα σύμφωνα με την αριθ./2020 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας ΦΠΑ.

Αφορμή του ελέγχου ήταν η εκ μέρους της προσφεύγουσας υποβληθείσα αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ με αριθ./2020, ποσού 449.164,17 ευρώ της φορολογικής περιόδου 01/02/2020 έως 28/02/2020.

Από τον έλεγχο, τελικά εγκρίθηκε ποσό για επιστροφή 66.235,77 ευρώ, αντί του αιτηθέντος 449.164,17 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω:

<<1. Το υπ' αριθ./2019 Τ.Π.Υ που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία, με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 132.243,79 € δεν αναγνωρίζεται ως φορολογητέα εισροή και ο φόρος ποσού 31.738,51€, δεν εκπίπτει ως φόρος εισροών από τον φόρο εκροών της φορολογικής περιόδου 01/12/2019 - 31/12/2019, με την αιτιολογία ότι αυτό εκδόθηκε έχοντας γενική και αόριστη περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, αφού αναφέρει ως αιτιολογία «Διάφορες επιμεριζόμενες Δαπάνες 2019», χωρίς να αναγράφει περαιτέρω στοιχεία για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Προσκομίσθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης διαχείρισης και λειτουργίας ξενοδοχείου, που συνήψε η ελεγχόμενη οντότητα με την (ΑΦΜ:), από τα δεδομένα του οποίου δεν δύναται να συνδεθεί ούτε να ερμηνευθεί η ούτος ή άλλως, ελλιπής περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών που τιμολογούνται με το εξεταζόμενο φορολογικό στοιχείο. Για τους λόγους αυτούς, η εξεταζόμενη δαπάνη δεν εκπίπτει από το φόρο εκροών της ελεγχόμενης οντότητας, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1β του Ν. 2859/2000 (περί Φ.Π.Α.) και το άρθρο 178 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006.

2. Το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών υπ' αριθ./2019, εκδόσεως της εταιρείας, με ΑΦΜ:, καθαρής αξία ποσού 1.417.552,38 δεν αναγνωρίζεται ως φορολογητέα εισροή και ο αναλογούν ΦΠΑ 24% ποσού 340.212,57, δεν εκπίπτει ως φόρος εισροών από τον φόρο εκροών της φορολογικής περιόδου 01/12/2019 - 31/12/2019, διότι η ελεγχόμενη και η εταιρεία «.....» είναι συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της περίπτωσης γγ του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και υφίσταται εφαρμογή της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθότι ο έλεγχος κρίνει ότι η σύναψη του από 02.9.2016 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ τους και η κατά συνέπεια έκδοση και λογιστική καταχώριση του ως άνω φορολογικού στοιχείου αποτελούν τεχνητή διευθέτηση που οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, όπως περιγράφηκε στα προηγούμενα εδάφια και συνεπώς η σχετική συναλλαγή δεν λαμβάνεται υπόψη και στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α.>>

Συνολικά δεν αναγνωρίστηκε ως φόρος εισροών ποσό 371.951,08 ευρώ (31.738,08 + 340.212,57)

Με την από 24/3/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της ΔΟΥ Κέρκυρας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, λόγω φερομένων ελλείψεων στην περιγραφή του ληφθέντος υπ' αριθ./2019 Τ.Π.Υ. - Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 30, 32 ν. 2859/2000 (Κ.ΦΠΑ) σε συνδυασμό και με το άρθρο 226 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (Οδηγίας ΦΠΑ) – Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ (αντίθεση έκθεσης ελέγχου σε νομολογία ΔΕΔ, εθνική νομολογία,

νομολογία ΔΕΕ).

2. Εσφαλμένη ερμηνεία αρ. 30, 32 ν. 2859/2000 (Κ.ΦΠΑ) σε συνδυασμό και με το άρθρο 226 της Οδηγίας Φ.Π.Α. – Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου δεν επιδρούν στο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου – Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ.

3. Προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 38 ν. 4174/2014 (ΚΦΔ) περί φοροαποφυγής – τα επικαλούμενα πραγματικά περιστατικά δεν υπάγονται υπό οιαδήποτε εκδοχή στον κανόνα δικαίου της διάταξης του αρ. 38 ΚΦΔ – η κρινόμενη συναλλαγή είναι, πραγματική, καθ' όλα συνήθης και έχει εμπορική ουσία, δίχως τούτο να αμφισβητείται από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή. Η αμφισβήτηση του ύψους της συναλλαγής, που δεν έλαβε άλλωστε χώρα από τη φορολογική Αρχή, δεν επιδρά στο δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ – η βάση επιβολής του φόρου είναι η υποκειμενική αξία της αντιπαροχής, δηλαδή το πράγματι εισπραττόμενο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ποσό, και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια.

3.1 Εσφαλμένη ερμηνεία εφαρμοστέων διατάξεων περί συνδεδεμένων προσώπων (αρ. 2 ΚΦΕ)

3.2 Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή αρ. 38 ΚΦΔ περί φοροαποφυγής

3.3 Αναφορικά με την ισχυρισμό της φορολογικής αρχής ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της παρ. 3γ του αρ. 38 ΚΦΔ («η διευθέτηση περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους»)

3.4. Απουσία φορολογικού πλεονεκτήματος (αρ. 38 ΚΦΔ) ως εκ της φύσης της φορολογίας ΦΠΑ (αρχή φορολογικής ουδετερότητας).

3.5. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων Κ.ΦΠΑ – δεν νοείται φοροαποφυγή εφόσον η φορολογητέα πράξη πραγματοποιήθηκε μεταξύ υποκειμένων στο φόρο με πλήρες δικαίωμα έκπτωσης – η αξίας της αντιπαροχής δεν επιδρά στο δικαίωμα έκπτωσης.

Α. Ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από το φόρο εκροών ποσού φόρου εισροών 31.738,51€ που αντιστοιχεί στο υπ' αριθ./2019 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 132.243,79 έκδοσης εταιρείας με ΑΦΜ:

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...

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 ή 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.

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου."

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής 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.....

Επειδή, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα εξής:

άρθρο 1 παρ 2: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

άρθρο 2: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας

υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2: «1. θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες»

άρθρο 24, παράγραφος 1:«ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

άρθρο 25:«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται. μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α).....β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».

άρθρο 167: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»

άρθρο 168: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

άρθρο 178.α: «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07,C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα

οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 444/2017 του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

6.....ότι η κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπώσεως αποτελεί μεν προϋπόθεση για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α.), πλην, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.

.....
Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (Σχετ. απόφαση ΣτΕ 5372/2012).

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία ΦΠΑ σχετικά με το υπ' αριθ./2019 Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία, με ΑΦΜ, δεν αναγνώρισε: α) ως φορολογητέα εισροή την καθαρή αξία ποσού 132.243,79 € και β) τον φόρο ποσού 31.738,51€, ως φόρο εισροών προκειμένου να συμψηφιστεί από τον φόρο εκροών της φορολογικής περιόδου 01/12/2019 - 31/12/2019, με την αιτιολογία ότι αυτό εκδόθηκε έχοντας γενική και αόριστη περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, αφού αναφέρει ως αιτιολογία «Διάφορες επιμεριζόμενες Δαπάνες 2019».

Επειδή, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4308/2014. Στην περίπτωση στ' της παρ. 1 αναφέρεται ότι στο τιμολόγιο αναγράφεται (υποχρεωτικά) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. Στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του

φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012).

Περαιτέρω τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου, ενώ, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ης απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.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 προσδιοριστώ φόρου.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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 όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 14/12/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, από την προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίστηκε στον έλεγχο το από 03.09.2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας «.....», (το οποίο προσκομίζεται και με την ενδικοφανή προσφυγή), στο οποίο μεταξύ άλλων συμφωνούνται και γίνονται αποδεκτά τα ακόλουθα:

«**ΑΡΘΡΟ 8ο, ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ, 1.** Δαπάνες της για τη σύνταξη της παρούσας, βαρύνουν την ίδια. **2.** Δαπάνες προσωπικού και μετακίνησης προσωπικού της “.....” που αφορούν τη Μονάδα, βαρύνουν τη Μονάδα, όπως και κάθε

σχετική δαπάνη που αφορά στη διοίκηση και διαχείριση της Μονάδας. 3. Η δικαιούται να επιβαρύνει τα έξοδα της λειτουργίας της μονάδας με το ποσοστό που θα αναλογεί βάσει του αριθμού των κλινών της στην δημιουργία και χρήση ενός κεντρικού συστήματος κρατήσεων, εάν τέτοιο σύστημα καθιερωθεί για τις εταιρίες της. 4. Η 'ΕΤΑΙΡΕΙΑ' και η '.....' θα συμφωνήσουν ιδιαιτέρως για τις ειδικές παροχές προς τους υπαλλήλους που υπηρετούν στην Μονάδα, και τα μέλη των οικογενειών τους που θέλουν να διαμένουν στην Μονάδα. 5. Έξοδα κίνησης, πρόσληψης, συνέντευξης και εκπαίδευσης για εν ενεργεία ή μελλοντικούς συνεργάτες του ξενοδοχείου βαρύνουν τη Μονάδα. 6. Η 'ΕΤΑΙΡΕΙΑ' και η '.....' δικαιούται να χορηγούν ειδικές τιμές και ελαφρύνσεις για συνεργάτες της 'ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ' ή της "....." και συγγενείς τους, που θέλουν να διαμένουν σαν πελάτες στο ξενοδοχείο. 7. Η δικαιούται να επιβαρύνει τα έξοδα λειτουργίας της μονάδας με δαπάνες που αφορούν: α) το κόστος χρήσης hardware του data center ιδιοκτησίας της με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ. β) το κόστος χρήσης data lines το οποίο η προμηθεύεται από εξωτερικό συνεργάτη της με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ. γ) το κόστος συντήρησης αδειών SAP με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ. δ) το κόστος χρήσης αδειών (εφόσον υπάρχουν) με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ. ε) το κόστος χρήσης DWH το οποίο η προμηθεύεται από εξωτερικό συνεργάτη της με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ. στ) το κόστος χρήσης αδειών PORTEL το οποίο η προμηθεύεται από εξωτερικό συνεργάτη της με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ. ζ) το κόστος ανάπτυξης νέων εφαρμογών που αφορούν τα ανωτέρω εφόσον προορίζονται αποκλειστικώς για χρήσεις των ξενοδοχείων της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ με παράμετρο επιμερισμού τον αριθμό τερματικών που χρησιμοποιεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ.»

«ΑΡΘΡΟ 9ο ΑΜΟΙΒΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ»

1. Δίκαιη εύλογη και ανάλογη με τις κρατούσες συνθήκες ετήσια αμοιβή της για την παροχή υπηρεσιών του άρθρου 5 της παρούσας και την παραχώρηση άδειας απλής χρήσης των εμπορικών σημάτων και διακριτικών γνωρισμάτων, συμφωνείται 0,75% επί των συνολικών μικτών εσόδων, οριζόμενη ως βασική αμοιβή. Επίσης η δικαιούται επιπροσθέτως κατ' έτος και αμοιβή για την παροχή των λοιπών υπηρεσιών που αναφέρονται στην παρούσα (δηλ. πέραν των εις τα άρθρα 5 και 11 οριζομένων), η οποία συμφωνείται σε ποσοστό 2% επί των συνολικών μικτών εσόδων.

Σε εκτέλεση των παραπάνω όρων της παραπάνω σύμβασης, η εξέδωσε το επίμαχο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με την περιγραφή «Διάφορες επιμερισμένες Δαπάνες 2019», (δηλαδή δαπάνες που βαρύνουν την προσφεύγουσα, αλλά καταβλήθηκαν από τη διαχειρίστρια αυτού «.....» και επαναχρεώθηκαν στην προσφεύγουσα).

Επειδή, οι διαπιστώσεις των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στην από 14/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, ότι οι περιγραφείσες στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αριθ. /2019 που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....», είναι ασαφείς και γενικές, ενώ για το προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης διαχείρισης και λειτουργίας ξενοδοχείου, που συνήψε η προσφεύγουσα με την (ΑΦΜ:), διαπίστωσε ότι τα δεδομένα του δεν δύναται να συνδεθούν ούτε να ερμηνευθεί η ούτως ή άλλως ελλιπής περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών που τιμολογούνται, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση το φόρο εισροών του ως άνω τιμολογίου εκ 31.738,51, ευρώ και μειώνοντας κατ' αυτό τον τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων (μηνών) 12ου/2019, 1ου και 2ου/2020, με αποτέλεσμα και την μη επιστροφή του αιτηθέντος ποσού, δεν ευσταθεί, καθόσον η προσφεύγουσα κατέχει, α) νόμιμο τιμολόγιο που προβλέπει η παρ.1β του άρθρου 32 ν.2859/2000 και β) οι περιγραφείσες στο τιμολόγιο υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις αναφερόμενες στο άρθρο 30 παρ.4 ν.2859/2009 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επιπλέον από το ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης διαχείρισης και λειτουργίας του ξενοδοχείου “.....”, που συνήψε η προσφεύγουσα με την (ΑΦΜ:), και κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το έτος 2016 με την αριθ..... δήλωση συμφωνητικών άρθρου 8 ν.1882/1990 3^{ου} τριμήνου και το σχετικό αρχείο-βεβαίωσης που συνοδεύει το τιμολόγιο (Σχετικό 3 ενδικοφανούς προσφυγής), εξειδικεύεται με ακρίβεια ο τρόπος υπολογισμού της αξίας της αντιπαροχής και αναλύεται ο τρόπος επιμερισμού των κοινών δαπανών και προκύπτουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία τιμολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών από την ως άνω εταιρεία προς την προσφεύγουσα που δεν αναφέρονται λεπτομερώς στο εκδοθέν Τ.Π.Υ.

Περαιτέρω, το επίδικο τιμολόγιο έχει εξοφληθεί δια τραπεζικού μέσου (Σχετικό 4 ενδικοφανούς προσφυγής)

Επισημαίνεται δε ότι, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν θέτει θέμα εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου..

Συνεπώς, η προσφεύγουσα εξέπese νόμιμα τον ΦΠΑ ποσού 31.738,51 ευρώ, του αριθ./2019 Τ.Π.Υ. που έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: ως φόρο εισροών, ο οποίος πρέπει να αναγνωριστεί και να συμψηφιστεί με το φόρο εκροών της ίδιας φορολογικής περιόδου, περαιτέρω δε εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 ν.2859/2000 να επιστραφεί στην προσφεύγουσα τη περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής.

Β. Ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από το φόρο εκροών ποσού φόρου εισροών 340.212,57€ που αντιστοιχεί στο υπ' αριθ./2019 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.417.552,38 έκδοσης εταιρείας με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.2 ν.2859/00: Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών,

1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

1α. Με την επιφύλαξη [της παραγράφου 1](#), η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών, όπως ορίζεται [στο άρθρο 12α](#), πρέπει να είναι ίση με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί για το κουπόνι ή ελλείπει στοιχείων, σχετικά με το εν λόγω αντάλλαγμα, με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι πολλαπλών σκοπών ή στη σχετική τεκμηρίωση, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α., που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες."

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο [άρθρο 7](#), καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του [άρθρου 12](#), η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

β) Για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του [άρθρου 9](#) παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

γ) Για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του [άρθρου 9](#), για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία του

δ) Για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μεταξύ συγγενικών ή/και συνδεδεμένων προσώπων, όπως αυτά ορίζονται στον ν. 4172/2013, η κανονική αξία, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

δα) η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης,

δβ) η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης ενώ η φορολογητέα πράξη απαλλάσσεται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τις περ. α) έως και κθ), λα) και λδ) της παρ. 1 του άρθρου 22 και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 30,
δγ) η αντιπαροχή είναι ανώτερη της κανονικής αξίας και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. ζ του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: ... Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: ...

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.
6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2167/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ με ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (conduit company) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan)).

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοίμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury

Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι.

Προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται περιπτώσεις που έχουν κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) με σκοπό την φοροαποφυγή:

α) Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας (Απόφαση ΔΕΕ Imperial Chemical Industries (ICI) C-264/96, παρ. 26),

β) Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 69),

γ) Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 37),

δ) Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Eurowings Luftverkehr C-294/97, παρ. 44),

ε) Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (ομοίως),

στ) Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes 196/04, παρ. 36-38),

ζ) Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 55-60),

η) Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Lasteyrie du Saillant C-9/02, παρ. 51).

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του ν.4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4607/2019 διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.χ. Principle Purpose Test), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κρίθηκαν τα εξής (σελ.7 -8 έκθεσης):

«Η ελεγχόμενη καταχωρεί και αναγνωρίζει στο σύνολό του, ως έξοδο της χρήσης 2019 ποσό 1.417.552,38€ που αποτελεί την καθαρή αξία του υπ' αριθ./2019 Τ.Π.Υ., το οποίο εκδόθηκε την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, δυνάμει του από 02.9.2019 συναφθέντος μεταξύ των εταιρειών ιδιωτικού συμφωνητικού. Το ποσό καταχωρήθηκε στη χρέωση του λογαριασμού εξόδων 61.98.0000 «Δικαίωμα χρήσης και εκμετάλλευσης ξενοδοχειακής μονάδας», εκπιπόμενο στο σύνολό του εντός της χρήσης 2019 και όχι στη χρέωση λογαριασμού άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, δεδομένου ότι εκ της συμβάσεως προκύπτει ότι αφορά ξεκάθαρα σε αποζημίωση φήμης και εμπορικής πελατείας, γεγονός που θα οδηγούσε στη διενέργεια ετήσιων αποσβέσεων του άυλου αυτού περιουσιακού στοιχείου.

Παράλληλα, η αντισυμβαλλόμενη «.....», κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2019- 31/12/2019 μεταφέρει ζημίες προηγούμενων χρήσεων, ανερχόμενες σε 1.764.385,24 ευρώ, οι οποίες συμψηφίζόμενες, υπερκαλύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.417.552,38€ που προκύπτουν από την έκδοση του εξεταζόμενου φορολογικού στοιχείου και έτσι αποφεύγεται η φορολογική επιβάρυνση που θα επέρχεται. Με δεδομένο το ότι η ελεγχόμενη και η εταιρεία «.....» είναι συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της περίπτωσης γγ' της παραγράφου 2 του Κ.Φ.Ε (Ν.4172/20, η μεν «.....» εκπίπτει εκ των ακαθάριστων εσόδων της, ένα πολύ σημαντικό ποσό δαπάνης, ανερχόμενο σε 1.417.552,38, η δε «.....», για την οποία αποτελεί έσοδο, αποφεύγει την καταβολή φόρου εισοδήματος, κατά τα ανωτέρω. Προκύπτει, έτσι, ότι υφίσταται εφαρμογή της περίπτωσης (ε) της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθότι ο έλεγχος κρίνει ότι η σύναψη του συμφωνητικού μεταξύ της ελεγχόμενης και της «.....» και η κατά συνέπεια έκδοση και λογιστική καταχώρηση του απορρέοντος φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.417.552,38 € πλέον ΦΠΑ ύψους 340.212,57 ευρώ, αποτελούν τεχνητή διευθέτηση που οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, όπως περιγράφηκε στα προηγούμενα εδάφια.

Καθ' εφαρμογή της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του Ν.4174/2013,..... ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση, από τις φορολογητέες εκροές της περιόδου 01/12/2019- 31/12/2019, τον φόρο που αναλογεί στο υπ αριθ./2019 φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 1.417.552,38€ (πλέον ΦΠΑ 340.212,57€) και κατ' επέκταση προς επιστροφή εκ του συνολικά αιτηθέντος ποσού>>.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτουν τα παρακάτω:

α. Με το από 2.9.2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των εταιρειών «.....» με ΑΦΜ και της προσφεύγουσας, το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με την αριθ.473/2016 δήλωση συμφωνητικών ν.1882/90 γ' τριμήνου 2016, συμφωνήθηκαν και έγιναν αμοιβαία αποδεκτά τα εξής:

α. Η πρώτη των εταιρειών δυνάμει της αριθ...../2003 συμβολαιογραφικής πράξης μίσθωσης με την εταιρεία «.....», είχε εκμισθώσει μια ξενοδοχειακή μονάδα κατηγορίας 5* με το διακριτικό τίτλο «.....» στη θέση και προβαίνοντας στη λύση του ως άνω συμφωνητικού αποχωρεί από το μίσθιο.

Η δεύτερη των εταιριών(προσφεύγουσα) συμφώνησε με την εκμισθώτρια πρώτη εταιρεία όπως εκμισθώσει την άνω ξενοδοχειακή μονάδα για χρονικό διάστημα 20 ετών, προκειμένου να εκμεταλλευτεί και να λειτουργήσει αυτή καταβάλλοντας στην αποζημίωση φήμης και εμπορικής πελατείας και εν γένει αποζημίωση και τα πάσης φύσεως συνεχόμενα με αυτήν δικαιώματα (χρήση του διακριτικού τίτλου κλπ), άυλα αγαθά και πραγματικές καταστάσεις (όπως πελατεία, φήμη, πίστη στις συναλλαγές κλπ) υπό τους κάτωθι όρους και συμφωνίες:

- αναλαμβάνει την υποχρέωση καταβολής έως την 31.12.2024, ως αποζημίωση για την ωφέλεια(άυλη αξία), αμοιβή η οποία θα είναι συνάρτηση των ετήσιων επιτευχθέντων ακαθάριστων εσόδων του ξενοδοχείου.

- η διάρκεια της παρούσης σύμβασης είναι 8ετής

- Η αποζημίωση/αμοιβή που θα καταβάλλει ετησίως θα ισούται με ποσοστό 18% των ετήσιων επιτευχθέντων ακαθάριστων εσόδων του ξενοδοχείου θα καταβάλλεται από 1.1.2017 έως 31.12.2024 με ημερομηνία την 31.12 εκάστου έτους σε τραπεζικό λογαριασμό.

β. Η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, κατ' εφαρμογή του ως άνω ιδιωτικού συμφωνητικού, εξέδωσε την 31.12.2019 το αριθ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.417.552,38 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 340.212,57 ευρώ, ήτοι σύνολο 1.757.764,95 ευρώ, υπολογιζόμενο με ποσοστό 18% επί των ακαθάριστων εσόδων του ξενοδοχείου της

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2019 έως 31.12.2019 ποσού 7.875.290,97 ευρώ, όπως αυτά προκύπτουν τόσο από το συνημμένο με το τιμολόγιο αναλυτικό καθολικό του λ/σμού 70 της προσφεύγουσας, όσο και από το υποσύστημα elenxis της ΓΓΠΣ.

Η προσφεύγουσα κατέβαλλε στην εκδότρια του τιμολογίου μέσω τραπεζικού λογαριασμού ποσό 1.010.000 ευρώ στις 19.11.2019 και 820.000,00 ευρώ στις 30.1.2020.

γ. Εκ μέρους της εταιρείας «.....», υπεβλήθη η αριθ./2020 δήλωση ΦΠΑ Φορολογικής περιόδου 01/12/2019 έως 31/12/2019 με φορολογητέες εκροές 1.417.552,38 ευρώ, φόρο εκροών 340.212,57 ευρώ, φορολογητέες εισροές 134,75 ευρώ και φόρο εισροών 32,34 ευρώ, με χρεωστικό υπόλοιπο 340.180,23 ευρώ το οποίο κατεβλήθη στο Δημόσιο.

Περαιτέρω, για το ίδιο διαχειριστικό έτος υπέβαλλε στις 19/8/2020, δήλωση φορολογίας νομικών προσώπων στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με κέρδη Ισολογισμού 1.191.715,88 ευρώ και ύστερα από την προσθήκη λογιστικών διαφορών ποσού 126.718,37 ευρώ και συμψηφισμό ζημίας προηγούμενων ετών ποσού 1.764.385,234 ευρώ, η αναγνωριζόμενη βάση δήλωσης ζημιά ανήλθε σε 445.950,99 ευρώ.

Επομένως ο συλλογισμός του έλεγχου ότι «η αντισυμβαλλόμενη, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2019- 31/12/2019 μεταφέρει ζημίες προηγούμενων χρήσεων, ανερχόμενες σε 1.764.385,24 ευρώ, οι οποίες συμψηφίζόμενες, υπερκαλύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.417.552,38€ που προκύπτουν από την έκδοση του εξεταζόμενου φορολογικού στοιχείου και έτσι αποφεύγεται η φορολογική επιβάρυνση που θα επέρχετο», ως τη φορολογία ΦΠΑ δεν ευσταθεί.

Επειδή, βάσει των παραπάνω στη προκειμένη περίπτωση δεν δύναται να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 ν.4174/2013 περί τεχνητής διευθέτησης στην υπό κρίση φορολογία ΦΠΑ, καθ' όσον:

α. το συναφθέν μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων εταιριών ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης και λειτουργίας από την προσφεύγουσα ξενοδοχειακής μονάδας, αποτελεί μια συνήθη επιχειρηματική πρακτική και συμπεριφορά, η δε έκδοση του επίδικου τιμολογίου δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι έγινε με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των αντισυμβαλλόμενων εταιριών και την φοροαποφυγή.

β. Η καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ του τιμολογίου εκ μέρους της εκδότριας από τις 20.2.2020, με συμψηφισμό φόρου εισροών ποσού 32,34 ευρώ και χωρίς η προσφεύγουσα μέχρι σήμερα να τύχει της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της 31.12.2019, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο άρθρο 34 του ν. 2859/2000, ενισχύει την άποψη της μη στοιχειοθέτησης φοροαποφυγής στην φορολογία ΦΠΑ.

γ. Άλλωστε η διαπίστωση του ελέγχου ότι, «Η ελεγχόμενη καταχωρεί και αναγνωρίζει το ποσό στη χρέωση του λογαριασμού εξόδων 61.98.0000 «Δικαίωμα χρήσης και εκμετάλλευσης ξενοδοχειακής μονάδας», εκπιπόμενο στο σύνολό του εντός της χρήσης 2019 και όχι στη χρέωση λογαριασμού άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, δεδομένου ότι εκ της συμβάσεως προκύπτει ότι αφορά ξεκάθαρα σε αποζημίωση φήμης και εμπορικής πελατείας, γεγονός που θα οδηγούσε στη διενέργεια ετήσιων αποσβέσεων του άυλου αυτού περιουσιακού στοιχείου», αποτελεί βάσιμο στοιχείο ότι η συναλλαγή είναι πραγματική και όχι εικονική, αλλά κατά την άποψη της φορολογικής αρχής εμπίπτει σε άλλο φορολογικό χειρισμό στη **φορολογία εισοδήματος** με βάση τις φορολογικές διατάξεις του ν. 4172/2013 για το δικαίωμα έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών (άρθρα 22,23 κλπ ΚΦΕ).

δ. Όπως έχει κριθεί με τις αποφάσεις της Υπηρεσίας ΔΕΔ ΑΘΗΝΩΝ με αριθ.1356-7/2020, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 ν.4174/2013 προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

Επίσης, σύμφωνα με τη θέση της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία αποτυπώνεται στην απόφαση Ε2167/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για την ύπαρξη

καταχρηστικής πρακτικής ή παρατυπίας πρέπει η φορολογική Αρχή να αποδείξει πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου συνήθων εμπορικών πράξεων, αλλά αποτελούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο

Επειδή, οι διαπιστώσεις των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας στην από 14/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, ότι το ληφθέν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αριθ./2019 που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «ΘΑΛΑΣΣΑ ΑΕ», καθώς και το ιδιωτικό συμφωνητικό με ημερομηνία 02.9.2016 μεταξύ της προσφεύγουσας και της προαναφερθείσας εταιρείας, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 38 ν.4174/2013 περί τεχνητής διευθέτησης, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση το φόρο εισροών του ως άνω τιμολογίου εκ 340.212,57 ευρώ και μειώνοντας κατ' αυτό τον τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων (μηνών) 12ου/2019, 1ου και 2ου/2020, με αποτέλεσμα και την μη επιστροφή του αιτηθέντος ποσού, δεν ευσταθεί, καθόσον η προσφεύγουσα κατέχει, α) νόμιμο τιμολόγιο που προβλέπει η παρ.1β του άρθρου 32 ν.2859/2000 και β) οι περιγραφείσες στο τιμολόγιο υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις αναφερόμενες στο άρθρο 30 παρ.4 ν.2859/2009 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επιπλέον στο ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης διαχείρισης και λειτουργίας του ξενοδοχείου ".....", που συνήψε η προσφεύγουσα με την επιχείρηση "....." και κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το έτος 2016 με την αριθ..... δήλωση συμφωνητικών άρθρου 8 ν.1882/1990 3^{ου} τριμήνου εξειδικεύεται με ακρίβεια ο τρόπος υπολογισμού της αξίας της αντιπαροχής και αναλύεται ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής της εκμισθώτριας εταιρείας.

Περαιτέρω, το επίδικο τιμολόγιο έχει εξοφληθεί δια τραπεζικού μέσου.

Ακόμη αν η φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι πρόκειται για τιμολόγηση μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αυτή θα πρέπει να κριθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της παραγράφου 2 περ.δ του άρθρου 19 του ν.2859/2000.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα εξέπεσε νόμιμα τον ΦΠΑ ποσού 340.212,57 ευρώ, του αριθ./2019 που έλαβε από την επιχείρηση ".....", ο οποίος πρέπει να αναγνωριστεί ως φόρος εισροών και να συμψηφιστεί με το φόρο εκροών της ίδιας φορολογικής περιόδου, περαιτέρω δε εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 ν.2859/2000 να επιστραφεί στην προσφεύγουσα, τη περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 24/3/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ, με την τροποποίηση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας:

- Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2019 έως 31/12/2019 και
- Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 29/02/2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.12.2019 -31.12.2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	36.713,49	36.713,49	36.713,49
Αξία φορολογητέων εισροών	1.845.337,03	295.540,86	1.845.337,03
Φόρος εκροών	8.979,81	8.979,81	8.979,81
Φόρος εισροών	453.493,05	81.541,97	453.493,05
Πιστωτικό υπόλοιπο	444.513,24	72.562,16	444.513,24

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.1.2020 -28.2.2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	10.123,88	10.123,88	10.123,88
Αξία φορολογητέων εισροών	35.009,95	35.009,95	35.009,95
Φόρος εκροών	3.000,96	3.000,96	3.000,96
Φόρος εισροών	452.165,13	7.651,80	452.165,13
Πιστωτικό υπόλοιπο	449.164,17	77.213,09	449.164,17
Για έκπτωση		10.977,32	10.977,32
Για επιστροφή	449.164,17	66.235,77	438.186,85
Μείον επιστραφέν με έκθεση			66.235,77
ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ			371.951,08

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
 ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
 ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.