



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/11/2021

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

Αριθμός απόφασης: 4215

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604553  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., με δηλωθείσα διεύθυνση στην Ελλάδα ....., οδός ....., κατά των υπ' αριθμ.:

- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/12/2016,
- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017,
- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,

- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019,
- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ..... ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη **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:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. ..../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 82.560,00 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 41.280,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **123.840,00 €**.

Με την υπ' αριθμ. ..../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, **μηδενίστηκε** το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση που εμφάνιζε η προσφεύγουσα ύψους 1.800,00 €.

Με την υπ' αριθμ. ..../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, **μηδενίστηκε** το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση που εμφάνιζε η προσφεύγουσα ύψους 3.240,00 €.

Με την υπ' αριθμ. ..../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, **μηδενίστηκε** το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση που εμφάνιζε η προσφεύγουσα ύψους 4.680,00 €.

Με την υπ' αριθμ. ..../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, **μηδενίστηκε** το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση που εμφάνιζε η προσφεύγουσα ύψους 5.760,00 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 26/05/2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η εκ μέρους της προσφεύγουσας υποβολή της υπ' αριθμόν ...../2021 αίτησης με την οποία ζητούσε να της επιστραφεί για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016 - 31/12/2020 πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 5.760,00 €. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα κάτωθι:

- η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή της ένα ιδιωτικό πλοίο αναψυχής, το οποίο δεν έχει εγγραφεί στο ηλεκτρονικό «Μητρώο τουριστικών πλοίων και μικρών σκαφών» που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 4256/2014 και δεν του παρέχονται απαλλαγές από τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, τον Φ.Π.Α., τους δασμούς ή επιβαρύνσεις καυσίμων και λιπαντικών που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία για τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής.
- οι εκροές της προσφεύγουσας προέρχονται από μία και μόνο πράξη ναύλωσης σε όλο το διάστημα από 01/07/2016 έως και 31/12/2020. Σύμφωνα με το από 16/06/2016 σχετικό συμφωνητικό ναύλωσης, το χρονικό διάστημα ναύλωσης ήταν από 23/07/2016 έως 31/07/2016, ενώ προβλεπόταν αμοιβή ναύλωσης 840.000,00 € και επιπλέον αυτής, επίδομα παροχών 252.000,00 € και αμοιβή παράδοσης 92.000,00 €, ήτοι συνολικά 1.184.000,00 € άνευ φόρων. Με την από 04/07/2016 προσθήκη, διευκρινίστηκε ότι η αμοιβή των 840.000,00 € ήταν μετά φόρων, κάτι που μεταφράζεται σε καθαρή αξία 677.419,35 € και Φ.Π.Α. 162.580,65 €. Η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αριθμόν ...../2016 ΤΠΥ με καθαρή αξία 677.419,35 € και Φ.Π.Α. 162.580,65 € και συμπεριέλαβε τις εν λόγω αξίες στη δήλωση Φ.Π.Α. του Γ' τριμήνου του 2016. Ο έλεγχος, ωστόσο, έκρινε ότι θα έπρεπε να υπολογιστεί Φ.Π.Α. εκροών και στο επίδομα παροχών 252.000,00 € και στην αμοιβή παράδοσης 92.000,00 €, ήτοι ότι οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας θα έπρεπε να είναι προσαυξημένες κατά **344.000,00 €**.
- οι εισροές της προσφεύγουσας προέρχονται από τη λήψη υπηρεσιών λογιστή-φοροτεχνικού. Η έκπτωση του σχετικού Φ.Π.Α. εισροών δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, με την αιτιολογία ότι αντιστοιχούν στο διάστημα από 01/08/2016 έως και 31/12/2020, ήτοι μετά τη μία και μοναδική φορολογητέα εκροή της προσφεύγουσας και κατά συνέπεια, δε συνέβαλαν στην πραγματοποίηση κάποιας φορολογητέας πράξης. Τα σχετικά ποσά ανά φορολογική περίοδο που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο είναι τα εξής:

| Φορολογική περίοδος   | Καθαρή αξία | Φ.Π.Α.   |
|-----------------------|-------------|----------|
| 01/07/2016-31/12/2016 | 1.500,00    | 360,00   |
| 01/01/2017-31/12/2017 | 6.000,00    | 1.440,00 |
| 01/01/2018-31/12/2018 | 6.000,00    | 1.440,00 |
| 01/01/2019-31/12/2019 | 6.000,00    | 1.440,00 |
| 01/01/2020-31/12/2020 | 4.500,00    | 1.080,00 |

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Παράβαση νόμου-μη νόμιμος επανέλεγχος κατ' άρθρο 25, παρ. 5 Ν. 4174/2013.

**2ος λόγος:** Παντελής αοριστία Έκθεσης Ελέγχου αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

**3ος λόγος:** Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή διάταξης άρθ. 8, παρ. 3 Ν. 2859/2000 αναφορικά με την υπαγωγή των προβλεπόμενων εξόδων (Advanced Provisioning Allowance) και των εξόδων παράδοσης/επαναπαράδοσης στην παρεχόμενη υπηρεσία.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ το υπ' αριθμόν ...../2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε:

1. Ακριβή μετάφραση του από 23/5/2015 συμφωνητικού μεταξύ της ίδιας και του ναυλομεσίτη "....." (βλ. Σχετικό 3 προσφυγής).

2. Ακριβή μετάφραση της από 25/7/2016 αίτησης για πληρωμή (βλ. Σχετικό 4 προσφυγής).
3. Ακριβή μετάφραση της από 1/8/2016 αίτησης για πληρωμή (βλ. Σχετικό 5 προσφυγής).
4. Ακριβή μετάφραση της ανταλλαγείσας ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της ίδιας και του καπετάνιου του σκάφους, αναφορικά με τη διαχείριση και τα τηρηθέντα αρχεία του λογαριασμού ..... της επίμαχης ναύλωσης (βλ. Σχετικό 7 προσφυγής).
5. Την από 29/6/2021 δήλωση του καπετάνιου ..... σε συνέχεια της ανωτέρω ανταλλαγείσας αλληλογραφίας αναφορικά με την τήρηση του λογαριασμού ..... της επίμαχης ναύλωσης, συνοδευόμενη από ακριβή μετάφρασή της.
6. Την από 07/2021 δήλωση του ....., καπετάνιου του σκάφους κατά την επίμαχη ναύλωση, που ομοίως εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί ο εν λόγω λογαριασμός και ειδικότερα παρέχει πληροφορίες για τα τηρηθέντα αρχεία αναφορικά με τη διαχείρισή του, συνοδευόμενη από ακριβή μετάφρασή της.
7. Αποδεικτικά εξόφλησης των ήδη προσκομισθέντων τιμολογίων πετρέλευσης (έξοδα επαναπαράδοσης) (βλ. Σχετικά 8 και 8Α).
8. Το από 19/7/2016 τιμολόγιο πετρέλευσης (έξοδα παράδοσης) καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησής του.

Η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΞ 2021 ΕΜΠ/29.10.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, κλήθηκε προς υποβολή εγγράφου γραπτού υπομνήματος εντός πέντε (5) ημερών, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις της σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί σχετικά έως την υπογραφή της παρούσας.

#### Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 5 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ δεν είχε δικαίωμα ελέγχου των κρινόμενων χρήσεων, δεδομένου ότι είχε ήδη ελεγχθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Υποδιεύθυνση Α' Τμήμα Ερευνών Α2) βάσει της υπ' αριθμόν ...../2017 εντολής ελέγχου.

**Επειδή** ωστόσο, όπως προκύπτει και από την Δ6Α 1198391 ΕΞ 2013 Απόφαση της ΓΓΔΕ αλλά και την Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ο έλεγχος που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν ήταν πλήρης αλλά μερικός.

**Επειδή** συνεπώς, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ είχε δικαίωμα ελέγχου των κρινόμενων χρήσεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «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.

...».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί μη έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των υπηρεσιών λογιστή-φοροτεχνικού που έλαβε είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η ίδια είχε πάντοτε την πρόθεση να παρέχει υπηρεσίες εκμίσθωσης του σκάφους αναψυχής.

**Επειδή** κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού Φ.Π.Α. και καταρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί. Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. εξασφαλίζει συνεπώς την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον Φ.Π.Α.. Επιπλέον όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθμόν ΔΕΕ 110/94 απόφαση, «οσάκις η διοίκηση έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο για μια εταιρεία που **έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις**, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά την σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική. Λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως και εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρεία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής αποφασίστηκε να μην περάσει η εταιρεία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις».

**Επειδή** και σύμφωνα με την ΣτΕ 1408/2005 κρίθηκε ότι «το πρόσωπο το οποίο **εκδήλωσε την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και το οποίο πραγματοποιεί για το σκοπό αυτό δαπάνες επενδύσεων, πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και επομένως έχει, υπό την ιδιότητα αυτή, το δικαίωμα αμέσου έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε επί των δαπανών για επενδύσεις που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων, στις οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς να απαιτείται η έναρξη της πραγματικής εκμετάλλευσης της επιχείρησής του. Από τη στιγμή που γεννάται το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τα παραπάνω, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν δεν αναμένεται η πραγματοποίηση εκροών από την επιχείρηση».**

**Επειδή** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, όχι μόνο εκδήλωσε την πρόθεσή της για διενέργεια φορολογητέων πράξεων (εκμίσθωση σκάφους αναψυχής) κατά την έναρξη της δραστηριότητάς της, αλλά προέβη ήδη σε μία σχετική παροχή υπηρεσίας.

**Επειδή** καθ' όλο το επίμαχο διάστημα, η προσφεύγουσα ήταν διαθέσιμη να παρέχει τις υπηρεσίες της και σε λοιπούς πελάτες, ασχέτως του εάν αυτό δε συνέβη.

**Επειδή** κρίνεται ότι υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των ληφθεισών υπηρεσιών λογιστή-φοροτεχνικού και των εν δυνάμει παρεχόμενων υπηρεσιών εκμίσθωσης σκάφους αναψυχής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), «αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται

από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 2859/2000:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η **εκμετάλλευση** ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους **μεταφορικών μέσων** και τροχόσπιτων,

...».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, «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**».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5 του Ν. 2859/2000, «στη φορολογητέα αξία **δεν** περιλαμβάνονται:

...

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, **εφόσον:**

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν

....».

**Επειδή** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί υπαγωγής σε Φ.Π.Α. του επιδόματος παροχών 252.000,00 € είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η ίδια δεν ενήργησε ιδίω ονόματι αναφορικά με το εν λόγω ποσό, αλλά αυτά τα σχετικά έξοδα ανέλαβε ο ναυλωτής.

**Επειδή** ωστόσο, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σχετικών φορολογικών στοιχείων που υποστηρίζουν τις σχετικές δαπάνες, τα οποία προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 7Α και 7Β), αυτά **έχουν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας**.

**Επειδή** συνεπώς, τα εν λόγω έξοδα τιμολογήθηκαν στο όνομα της προσφεύγουσας και όχι στο όνομα του τελικού λήπτη της υπηρεσίας, τα σχετικά ποσά **προσαυξάνουν την φορολογητέα αξία** της παρασχεθείσας υπηρεσίας ναύλωσης, κατά το άρθρο 19, παρ. 5 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι ουδέποτε εισέπραξε το σχετικό ποσό, παρά την αξία του ναύλου, ενώ προς υποστήριξη του ισχυρισμού της προσκόμισε αποσπασματικό αντίγραφο τραπεζικού λογαριασμού (σχετ. 4Α, 5Α).

**Επειδή** από το προσκομισθέν αντίγραφο κινήσεων έχουν σβηστεί όλες οι κινήσεις πλην των δύο (2) πιστώσεων που επικαλείται η προσφεύγουσα (συνολικού ύψους 764.000,00 €), δε δύναται να εξακριβωθεί ο σχετικός ισχυρισμός ότι αυτά ήταν τα μοναδικά ποσά που εισέπραξε.

**Επειδή** αναφορικά με το ποσό των 92.000,00 €, αυτό τιμολογήθηκε από την προσφεύγουσα στον πελάτη της, όπως προκύπτει και από το προσκομισθέν αντίγραφο του από 6/7/2016 ΤΠΥ (σχετ. 6), όπου χαρακτηρίστηκε ως “re-positioning fee”.

**Επειδή** συνεπώς το εν λόγω έξοδο κρίνεται **άμεσα συνδεδεμένο** με την παροχή υπηρεσίας ναύλωσης εκ μέρους της προσφεύγουσας και θα έπρεπε και αυτό να υπαχθεί σε Φ.Π.Α..

**Επειδή** στην ίδια κατεύθυνση έχουν εκδοθεί:

- το Αρ. πρωτ. Δ14Β 1077369 ΕΞ 2015 έγγραφο του ΥΠΟΙΚ, αναφορικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των αμοιβών που λαμβάνουν οι Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) από άλλες επιχειρήσεις για το προσωπικό που διαθέτουν σε αυτές, σύμφωνα με το οποίο ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει η Επιχείρηση Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) **ως σύνολο** και η οποία μπορεί να περιλαμβάνει το κόστος της δαπάνης μισθοδοσίας, των επιδομάτων, των εργοδοτικών εισφορών [...],
- η Ε. 2099/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αναφορικά με τις **χρεώσεις που επιρρίπτονται** στους πελάτες φυσικού αερίου από επιχειρήσεις του κλάδου, σύμφωνα με την οποία, ακόμα και στην περίπτωση που αυτές επιβάλλονται από υποκείμενο στο φόρο που δεν προβαίνει στην παράδοση του αγαθού, (οπότε δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία της παράδοσης του φυσικού αερίου), **και πάλι υπάγονται σε Φ.Π.Α..**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επικουρικά, ότι ο καταλογιζόμενος Φ.Π.Α. εκροών δε θα πρέπει να υπολογιστεί επιπλέον των επίμαχων ποσών, αλλά με εσωτερική υφαίρεση, γενομένου δεκτού ότι εμπεριέχεται σε αυτά, όπως δηλαδή συνέβη και με το ποσό του ναύλου των 840.000,00 €.

**Επειδή** ωστόσο, ο εν λόγω επικουρικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι, αφενός για το ποσό του ναύλου των 840.000,00 € γίνεται ειδική μνεία στην από 04/07/2016 προσθήκη και αφετέρου, τα επίμαχα ποσά αφορούν σε πραγματικές δαπάνες που έλαβαν χώρα και οι οποίες επιρρίπτονται.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ..... ΑΦΜ ..... κατά των υπ' αριθμ. ....-/2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

**Α) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/12/2016**

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

| <b>Ανάλυση</b>                      | <b>Δήλωση</b> | <b>Έλεγχος</b> | <b>ΔΕΔ</b>   | <b>Διαφορά</b>    |
|-------------------------------------|---------------|----------------|--------------|-------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών            | 677.419,35    | 1.021.419,35   | 1.021.419,35 | <b>344.000,00</b> |
| Αξία φορολογητέων εισροών           | 6.550,00      | 5.050,00       | 6.550,00     | <b>0,00</b>       |
| Φόρος εκροών                        | 162.580,64    | 245.140,64     | 245.140,64   | <b>82.560,00</b>  |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών              | 161.890,64    | 161.530,64     | 161.890,64   | <b>0,00</b>       |
| (+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς | 1.050,00      | 1.050,00       | 1.050,00     | <b>0,00</b>       |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                  | 360,00        |                |              | <b>-360,00</b>    |

|                                   |                   |                   |                   |
|-----------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο                | 82.560,00         | 82.200,00         | 82.200,00         |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.        | 41.280,00         | 41.100,00         | 41.100,00         |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>  | <b>123.840,01</b> | <b>123.300,01</b> | <b>123.300,01</b> |
| <b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b> | <b>360,00</b>     | <b>0,00</b>       | <b>-360,00</b>    |

**Β) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017**

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

| <b>Ανάλυση</b>                      | <b>Δήλωση</b>   | <b>Έλεγχος</b> | <b>ΔΕΔ</b>      | <b>Διαφορά</b> |
|-------------------------------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών            | 0,00            | 0,00           | 0,00            | 0,00           |
| Αξία φορολογητέων εισροών           | 6.000,00        | 0,00           | 6.000,00        | 0,00           |
| Φόρος εκροών                        | 0,00            | 0,00           | 0,00            | 0,00           |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών              | 1.440,00        | 0,00           | 1.440,00        | 0,00           |
| (+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς | 360,00          | 0,00           | 0,00            | 360,00         |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                  | 1.800,00        | 0,00           | 1.440,00        | -360,00        |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                  |                 |                |                 | 0,00           |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.          |                 |                |                 | 0,00           |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>    |                 | <b>0,00</b>    | <b>0,00</b>     | <b>0,00</b>    |
| <b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>   | <b>1.800,00</b> | <b>0,00</b>    | <b>1.440,00</b> | <b>-360,00</b> |

**Γ) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**

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

| <b>Ανάλυση</b>                      | <b>Δήλωση</b>   | <b>Έλεγχος</b> | <b>ΔΕΔ</b>      | <b>Διαφορά</b> |
|-------------------------------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών            | 0,00            | 0,00           | 0,00            | 0,00           |
| Αξία φορολογητέων εισροών           | 6.000,00        | 0,00           | 6.000,00        | 0,00           |
| Φόρος εκροών                        | 0,00            | 0,00           | 0,00            | 0,00           |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών              | 1.440,00        | 0,00           | 1.440,00        | 0,00           |
| (+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς | 1.800,00        | 0,00           | 1.440,00        | 360,00         |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                  | 3.240,00        | 0,00           | 2.880,00        | -360,00        |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                  |                 |                |                 | 0,00           |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.          |                 |                |                 | 0,00           |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>    |                 | <b>0,00</b>    | <b>0,00</b>     | <b>0,00</b>    |
| <b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>   | <b>3.240,00</b> | <b>0,00</b>    | <b>2.880,00</b> | <b>-360,00</b> |

**Δ) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**

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

| <b>Ανάλυση</b>            | <b>Δήλωση</b> | <b>Έλεγχος</b> | <b>ΔΕΔ</b> | <b>Διαφορά</b> |
|---------------------------|---------------|----------------|------------|----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών  | 0,00          | 0,00           | 0,00       | 0,00           |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 6.000,00      | 0,00           | 6.000,00   | 0,00           |
| Φόρος εκροών              | 0,00          | 0,00           | 0,00       | 0,00           |

|                                     |          |      |          |         |
|-------------------------------------|----------|------|----------|---------|
| Υπόλοιπο φόρου εισροών              | 1.440,00 | 0,00 | 1.440,00 | 0,00    |
| (+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς | 3.240,00 | 0,00 | 2.880,00 | 360,00  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                  | 4.680,00 | 0,00 | 4.320,00 | -360,00 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                  |          |      |          | 0,00    |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.          |          |      |          | 0,00    |
| Σύνολο φόρου για καταβολή           |          | 0,00 | 0,00     | 0,00    |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση          | 4.680,00 | 0,00 | 4.320,00 | -360,00 |

**Ε) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020**

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

| Ανάλυση                             | Δήλωση   | Έλεγχος | ΔΕΔ      | Διαφορά |
|-------------------------------------|----------|---------|----------|---------|
| Αξία φορολογητέων εκροών            | 0,00     | 0,00    | 0,00     | 0,00    |
| Αξία φορολογητέων εισροών           | 4.500,00 | 0,00    | 4.500,00 | 0,00    |
| Φόρος εκροών                        | 0,00     | 0,00    | 0,00     | 0,00    |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών              | 1.080,00 | 0,00    | 1.080,00 | 0,00    |
| (+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς | 4.680,00 | 0,00    | 4.320,00 | 360,00  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                  | 5.760,00 | 0,00    | 5.400,00 | -360,00 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                  |          |         |          | 0,00    |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.          |          |         |          | 0,00    |
| Σύνολο φόρου για καταβολή           |          | 0,00    | 0,00     | 0,00    |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση          | 5.760,00 | 0,00    | 5.400,00 | -360,00 |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η:** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.