



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24.01.2022

Αριθμός απόφασης: 136

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 24.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της υπ' αρ./27.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-30.04.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», **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 την υπ' αρ./**27.07.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 30.04.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά **27.598,23€**, α) λόγω καταλογισμού Φ.Π.Α. επί των εκδοθέντων τιμολογίων από την προσφεύγουσα συνολικής καθαρής αξίας **109.342,60€**, με αναλογούντα Φ.Π.Α. **26.242,23€**, προς την ελβετική εταιρία «.....», **ΑΦΜ/ΦΠΑ:** για υπηρεσίες αποθήκευσης και φύλαξης εμπορευμάτων σε μισθωμένο χώρο στο λιμάνι Θεσσαλονίκης ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, κατά το άρθρο 14 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς τόπος παροχής υπηρεσιών ήταν το εσωτερικό της χώρας και β) δεν αναγνωρίσθηκε ο φ.π.α. δαπανών της παρ. 4 άρθρου 30 του ν. 2859/2000, συνολικού ποσού **1.356,00€** (του Τ.Π.Υ. με α/α2021 καθαρής αξίας 2.850,00€ πλέον φ.π.α. 684,00€ εκδόσεως με ΑΦΜ 8014121760 και του Τ.Π.Υ. με α/α03.2021 καθαρής αξίας 2.800,00€ πλέον φ.π.α. 672,00€ εκδόσεως με ΑΦΜ) που εξέπεσε η προσφεύγουσα χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Η προαναφερθείσα προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.07.2021 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. η οποία συντάχθηκε δυνάμει της με αριθμό/2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η με αρ. πρωτ.05.2021 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 90.000,00€ φορολογικής περιόδου 01.01.2021-30.04.2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

-Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν αποκλειστικά την εκμίσθωση ακινήτου για λογαριασμό αλλοδαπής εταιρίας. Στο έτος 2021 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες για λογαριασμό της Ελβετικής εταιρίας «Α.....», οι οποίες στην συνέχεια τιμολογήθηκαν νομότυπα χωρίς φπα (φορολογητέα αξία ύψους **109.342,60€**, και αναλογών φπα 24% ύψους **26.242,23€**), σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' και ε' της παραγρ.1 του άρθρου 27 του Ν.2859/2000. Συγκεκριμένα πρόκειται για δαπάνες μισθωμάτων, φύλαξης και διατήρησης της καλής κατάστασης των προϊόντων, διαμόρφωσης χώρου κλπ. Δηλαδή πρόκειται για ένα σύνολο υπηρεσιών που αντικειμενικά εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.2859/2000. Η φορολογική αρχή παράτυπα για να επιβάλει φόρο προστιθεμένης αξίας επί του συνόλου των εκροών, θεώρησε ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του ξένου οίκου, αναφέρονται αποκλειστικά στη μίσθωση ακινήτων και σε υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένο ακίνητο και επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του Ν.2859/2000, έκρινε ότι τόπος παροχής υπηρεσιών είναι το εσωτερικό της χώρας και ο φόρος πρέπει να αποδοθεί στην Ελλάδα.

-Εσφαλμένη κρίση για την μη αναγνώριση έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ δαπανών της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000. Ειδικότερα, το ελεγχόμενο διάστημα 1/1/2021 έως 30/4/2021, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνη ύψους 2.800,00€ με αναλογούν φπα 672,00€, που αφορά σε μεσιτική αμοιβή για μεσολάβηση ενοικίασης αποθήκης, για την οποία έχει υποβληθεί η με αριθμ.2021 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης. Για την συγκεκριμένη συναλλαγή το νομικό πρόσωπο παρέλαβε το υπ' αριθμό-3-2021 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... καθαρής αξίας 2.800,00€ και φπα 672,00€.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ορισμοί Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις

αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. ...2. Γενικοί κανόνες - Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. ...4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα - Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.»

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ... α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες: αα) πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και τα οποία εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, ββ) πλοία παράκτιας αλιείας, γγ) πλοία που προορίζονται για διάλυση, δδ) πολεμικά πλοία και πλοία του Δημοσίου, εε) ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής. Εξαιρούνται τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Απαλλάσσονται επίσης η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' , εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του ν. 2743/1999 εφαρμόζονται

και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία, ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων, ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1119/2015 διευκρινίζεται ότι: «3. Οι ανωτέρω υπηρεσίες επισκευής, συντήρησης, ρυμούλκησης, πραγματογνωμοσύνης κλπ που αναφέρονται - ενδεικτικά - στο άρθρο 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ, όταν παρέχονται προς υποκείμενους στο φόρο λήπτες, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ (τόπος παροχής η χώρα του λήπτη), ενώ όταν παρέχονται προς μη υποκείμενους λήπτες φορολογούνται κυρίως βάσει του άρθρου 14.9 του Κώδικα αυτού στον τόπο της υλικής εκτέλεσής τους ως εργασίες επί κινητών ενσώματων αγαθών ή, σε άλλες περιπτώσεις, βάσει του άρθρου 14.2.β' στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος. Εξαιρούνται οι υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών (π.χ. υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών), ο τόπος παροχής των οποίων καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14.4 λόγω του ότι αποτελούν υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο. Στις περιπτώσεις που, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, (όταν δηλαδή ο υποκείμενος λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα), έχει εφαρμογή για την χορήγηση της απαλλαγής της περίπτωσης 27.1.δ' η διαδικασία που περιγράφεται στο άρθρο 31 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987, ενώ για τις υπηρεσίες της περίπτωσης 27.1.ε' του ίδιου άρθρου η διαδικασία που περιγράφεται στα άρθρα 37 και 38 της απόφασης αυτής. Ειδικότερα, η διαδικασία για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις: i. Όταν ελληνικές επιχειρήσεις παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών τιμολογούν άλλες ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες πλοίων τα οποία απαλλάσσονται με την περ. 27.1.α' . Προκειμένου ο Έλληνας πάροχος να μην επιβαρύνει με ελληνικό ΦΠΑ την πράξη αυτή και να τεκμηριώνει την εφαρμογή της απαλλαγής, θα πρέπει να έχει στην κατοχή του την βεβαίωση του πλοιάρχου ή του κυβερνήτη του σκάφους η οποία προβλέπεται, είτε στο άρθρο 38 της απόφασης, και από την οποία να προκύπτει ο επαγγελματικός προορισμός του πλοίου και ότι διενεργεί πράγματι πλόες ανοικτής θαλάσσης, είτε στο άρθρο 31 της απόφασης από την οποία να προκύπτει εκτός των ανωτέρω και το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Εφόσον πρόκειται για επαγγελματικό πλοίο αναψυχής θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για πλοίο αναψυχής του Ν.2743/99

ή του Ν.4256/14. ii. Όταν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται στους παραπάνω Έλληνες λήπτες όχι από ελληνικές αλλά από αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες είτε σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός Ε.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τον αλλοδαπό πάροχο δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ επειδή ο τόπος φορολόγησης βρίσκεται στη χώρα του λήπτη (Ελλάδα) και ο φόρος αποδίδεται από αυτόν με αντιστροφή της υποχρέωσης.

Ο Έλληνας λήπτης στην περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμόσει την απαλλαγή των περ. 27.1.δ' ή ε' , όπως δικαιούται, τηρώντας σε κάθε περίπτωση τα αποδεικτικά για την τεκμηρίωσή της, ενώ δεν θα συμπεριλάβει τη συναλλαγή στην περιοδική του δήλωση και δεν θα υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στην περίπτωση που ο πάροχος είναι κοινοτικός υποκείμενος. Ο τελευταίος σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με την μη υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και από την πλευρά του (επειδή η πράξη απαλλάσσεται στο κράτος μέλος φορολογίας της), έτσι ώστε να μην προκύψουν προβλήματα κατά την διασταύρωση των πινάκων αυτών. 4. Κατ' αναλογία, στην περίπτωση όπου οι ανωτέρω υπηρεσίες παρέχονται από ελληνικές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, εγκατεστημένες εντός ή εκτός της Ε.Ε., η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ επειδή ο τόπος παροχής δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας αλλά στη χώρα εγκατάστασης του υποκείμενου λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Εάν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ε.Ε., από την απαλλαγή ή μη της υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους εγκατάστασής του λήπτη εξαρτάται η υποβολή ή μη ανακεφαλαιωτικού πίνακα για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση. Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 14.2.α' κατά τα ανωτέρω και για ελεγκτικούς σκοπούς θα πρέπει, ειδικά στην περίπτωση πλοίων αναψυχής (π.χ. ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) να προκύπτει η επαγγελματική χρήση τους. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει είτε στις συμβάσεις παροχής των υπηρεσιών που συνάπτονται μεταξύ των Ελλήνων παρόχων και των αλλοδαπών πελατών τους ή σε άλλα έγγραφα παραγγελιών ή συμφωνιών, να περιλαμβάνεται μία δήλωση εκ μέρους του λήπτη ότι οι υπηρεσίες που λαμβάνει προορίζονται για επαγγελματική χρήση. 5. Στην περίπτωση όμως που οι υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, ρυμούλκησης κλπ παρέχονται προς αλλοδαπούς λήπτες μη υποκείμενους στο φόρο ή υποκείμενους που λαμβάνουν υπηρεσία για ιδιωτική χρήση (π.χ. σκάφος αναψυχής), ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών συμπίπτει με τον τόπο υλικής τους εκτέλεσης ή με τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές, κατά περίπτωση. Αν εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας μας ή αν παρέχονται από εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο, υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 27. 6. Όσον αφορά στις υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών, όπως οι υπηρεσίες ελλιμενισμού

σκαφών, πρόκειται για υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στον τόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης ή την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών αυτών. Κατά συνέπεια, εφόσον πρόκειται για λιμάνι εντός Ελλάδος, οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας κατ' εφαρμογή του άρθρου 14.4.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή του άρθρου 27.1.ε' εφαρμόζεται σύμφωνα με τη διαδικασία των άρθρων 37 και 38 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987 .7.... 8. Συνοψίζοντας τα παραπάνω, για την απαλλαγή των υπηρεσιών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ' & ε' του Κώδικα ΦΠΑ, ισχύουν τα εξής: α. η απαλλαγή αφορά μόνο σε εκείνα τα πλοία των οποίων η παράδοση ή εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 27, β. για την χορήγηση της απαλλαγής αρμόδιο είναι το κράτος μέλος εντός του οποίου βρίσκεται ο τόπος φορολογίας της υπηρεσίας για την οποία η απαλλαγή αυτή ζητείται, γ. ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, μετά την 1.1.2010 είναι η χώρα εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ. δ. η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται με την Απόφαση Π.8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987 έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που οι λήπτες είναι υποκείμενοι και είναι ελληνικές επιχειρήσεις, ε. όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος δεν εξετάζεται ο τόπος υλικής εκτέλεσης της πράξης αλλά μόνο η χώρα εγκατάστασής του, στ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενος ή όταν είναι μεν υποκείμενος αλλά δεν ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, δεν έχει εφαρμογή καμία από τις απαλλαγές του άρθρου 27, ζ. οι υπηρεσίες ελλιμενισμού έχουν ως τόπο φορολογίας την χώρα που βρίσκεται το λιμάνι (ως συνδεδεμένες με ακίνητο) και για την τυχόν εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27 λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του λήπτη.»

Επειδή, στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπεται ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.

Επειδή, στο υπομνήμα 6^Α «Παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο» - άρθρο 31^Α του υπ' αριθ. 1042/2013 Εκτελεστικού Κανονισμού του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

προβλέπεται ότι: «1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/EK, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. 2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής: ... β) την παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας ...»

Επειδή, στην απόφαση 1681/2019 του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται ότι: «...ως υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα (στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και σύνθετες υπηρεσίες αποθήκευσης εφόσον η κύρια πράξη της παροχής συνίσταται στην αποθήκευση των εμπορευμάτων) νοούνται μόνον αυτές που παρέχονται σε σαφώς καθορισμένο ακίνητο, υπό την έννοια ότι το ακίνητο πρέπει να αποτελεί αυτό καθαυτό το (κύριο) αντικείμενο της παροχής ...» και περαιτέρω «...οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ...».

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. ...2...3.. **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.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες προς την «.....» κατά την περίοδο 01.01.2021 -30.04.2021, συνολικής καθαρής αξίας **109.342,60€**, οι οποίες αναφέρουν ως αιτιολογία των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν δαπάνες μίσθωσης και φύλαξης (στο υπόστεγο του κρηπιδώματος 24).

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα για το ανωτέρω χρονικό διάστημα έλαβε μεταξύ άλλων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Τ.Π.Υ			6.063,60	1.455,26
Τ.Π.Υ			6.063,60	1.455,26
Τ.Π.Υ			3.950,00	948,00
Τ.Π.Υ			7.900,00	1.896,00
Τ.Π.Υ			3.950,00	948,00
Τ.Π.Υ			7.900,00	1.896,00
Τ.Π.Υ			5.476,80	1.314,43
Τ.Π.Υ			3.950,00	948,00
Τ.Π.Υ			7.900,00	1.896,00
Τ.Π.Υ			16.717,50	4.012,20
Τ.Π.Υ			6.063,60	1.455,26
Τ.Π.Υ			16.717,50	4.012,20
Τ.Π.Υ			3.950,00	948,00
Τ.Π.Υ			7.900,00	1.896,00
Τ.Π.Υ			2.420,00	580,80
Τ.Π.Υ			2.420,00	580,80
ΣΥΝΟΛΟ			109.342,60	26.242,21

Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης του «.... Α.Ε.» - ΑΦΜ: προκύπτει ότι αφορούν καταβολή μηνιαίου μισθώματος - ανταλλάγματος χρήσης στον Οργανισμό για το χώρο της εγκατάστασης - αποθήκης, επιφάνειας 2.000,00 τ.μ. και 1.000,00 τ.μ. στο υπόστεγο του δυνάμει της με αριθ.-2020 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων επαγγελματικής μίσθωσης συνδυαστικά με την από 27-1-2020 Σύμβαση που περιλήφθηκε στην υποβληθείσα κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8§16 του Ν.1882/90 με αριθμό/20 συνολικού ποσού **11.850,00€ (7.900,00 + 3.950,00)** β) για το χώρο της αποθήκης, στο κρηπίδωμα 18 επιφάνειας 3.715,00 τ.μ. δυνάμει της με αριθ.03.2021 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων επαγγελματικής μίσθωσης συνολικής αξίας **16.717,50** πλέον φ.π.α. 24% και τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της Α.Ε -ΑΦΜ προκύπτει ότι αφορούν καταβολή μηνιαίου μισθώματος σταθερής φύλαξης αποθήκης στον δυνάμει του από 01.01.2021 συμφωνητικού που υποβλήθηκε στις καταστάσεις συμφωνητικών του άρθρου 8§16 του Ν.1882/90 με αριθμό 194/2021 και 3931/2021

Εν συνεχεία, μετακύλησε τις ανωτέρω δαπάνες μίσθωσης και φύλαξης στην «.....», ΑΦΜ: εκδίδοντας τα ακόλουθα τιμολόγια (ως απαλλασσόμενα από τον Φ.Π.Α.):

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
INVOICE			6.063,60
INVOICE			6.063,60
INVOICE			23.700,00
INVOICE			5.476,80
INVOICE			11.850,00
INVOICE			16.717,50
INVOICE			6.063,60
INVOICE			16.717,50
INVOICE			11.850,00
INVOICE			2.420,00
INVOICE			2.420,00
		ΣΥΝΟΛΟ	109.342,60

Βάσει των ανωτέρω και του άρθρου 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000 καθόσον οι παρεχόμενες από την προσφεύγουσα προς την αντισυμβαλλόμενη ελβετική εταιρία υπηρεσίες είναι συναφείς με ακίνητο (αποθήκευση και φύλαξη εμπορευμάτων της στο υπόστεγο του και 18 και στον και την περίοδο 01.01.2021 - 30.04.2021 η προσφεύγουσα τιμολόγησε το σύνολο της δαπάνης μίσθωσης αποθηκευτικών χώρων (που κατέβαλε στον «.....») και της δαπάνης φύλαξης αποθηκευτικών χώρων (που κατέβαλε στην «.....») στην ελβετική εταιρία «.....», ήτοι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι εγκαταστάσεις χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά από την ελβετική εταιρία» και το ακίνητο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

ο τόπος παροχής της εν λόγω υπηρεσίας είναι το εσωτερικό της χώρας, ως εκ τούτου υπάγεται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω παρασχεθείσες υπηρεσίες απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. δεν γίνεται αποδεκτός και ειδικότερα απορρίπτεται ως προς τα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την ελβετική εταιρία «.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη δαπάνη που πραγματοποίησε και εκδόθηκε το υπ' αρ.-3-2021 Τ.Π.Υ. ύψους 2.800,00€ με αναλογούν φπα 672,00€, από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... ισχυρίζεται ότι αφορά μεσιτική αμοιβή για μεσολάβηση ενοικίασης αποθήκης, για την οποία έχει υποβληθεί η με αρ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης.

Επειδή, στην από 27.07.2021 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ δεν προκύπτει με σαφήνεια ο λόγος της μη αναγνώρισής της ως άνω δαπάνης από το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ.-/24.09.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αρ.-/27.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-30.04.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η υπ' αρ.-/27.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-30.04.2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών & ενδοκοιν. Αποκτήσεων	74.068,23	183.410,83	183.410,83	109.342,60
Αξία φορολογητέων	443.522,22	437.872,22	440.672,22	2.850,00

εισροών& ενδοκοιν. Αποκτήσεων				
Φόρος εκροών	17.776,38	44.018,61	44.018,61	26.242,23
Φόρος εισροών	114.825,65	113.469,65	114.141,65	684,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	97.049,27	69.451,04	70.123,04	26.926,23
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.049,27	7.049,27	7.049,27	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	90.000,00	62.401,77	63.073,77	26.926,23

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

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.