



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 01.07.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2136

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Την από 01.03.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας, με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., με διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της υπ' αριθμ./**31.12.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., διαχειριστικής περιόδου 01.04.2012 – 31.03.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 01.03.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., 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' αριθ./31.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.04.2012 – 31.03.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 281.124,10 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 ποσού 140.562,05 € και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 123.132,35 €, ήτοι συνολικά ποσό 544.818,50 €.

Η διαφορά φπα, προέκυψε, συνεπεία της από 31.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, κατόπιν της υπ' αρ./25.07.20189 εντολής ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1.Να γίνει δεκτή η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή στο σύνολό της.

2.Να ακυρωθούν (α) η υπ' αριθμ./31-12-2018 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), με την οποία επεβλήθη συνολικό ποσό φόρου (συμπεριλαμβανομένων τόκων και προστίμου) ΕΥΡΩ 544.818,50 για την διαχειριστική περίοδο 1/4/2012-31/3/2013, και (β) η από 31/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./25-7-2018 εντολής ελέγχου, καθώς και κάθε άλλη συναφής προγενέστερη ή μεταγενέστερη συμπροσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 30 Ν. 2859/2000 ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

2.παράνομος υπολογισμός ποσοστού δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών.

3.μη νόμιμη αιτιολογία.

Στις 19.06.2018 απεστάλη από την Υπηρεσία μας η με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/19.06.2019 ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ προς την προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να μας εκθέσει γραπτώς ή προφορικώς τις απόψεις της.

Επειδή, η προφορική ακρόαση της 20^{ης} Ιουνίου 2019 αναβλήθηκε, διότι δεν προσκομίσθηκαν οι προβλεπόμενες εξουσιοδοτήσεις των αντιπροσώπων, η Υπηρεσία μας απέστειλε εκ νέου στην προσφεύγουσα τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/24.06.2019 ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ.

Η ακρόαση έλαβε χώρα στην Αίθουσα Συνεδριάσεων της Υπηρεσίας μας, στις 25.06.2019 ημέρα Τρίτη και ώρα 09.00 π.μ., ως το υπ' αριθμ./25.06.2019 ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΑΚΡΟΑΣΗΣ.

Την προσφεύγουσα εκπροσώπησε η κα., ως εξουσιοδοτημένη πληρεξούσια, σύμφωνα με το από 28.02.2019 ΠΛΗΡΕΞΟΥΣΙΟ της, με την ιδιότητα της νομίμου εκπροσώπου της

Η προσφεύγουσα στις 24.06.2019 κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./ΕΙ 2019 ΕΜΠ/24.06.2019 ΥΠΟΜΝΗΜΑ, με την προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, ως αλλοδαπή εταιρεία, δυνάμει Συμβάσεως Έργου με την από 06.03.2001 (αρ. δήλωσης/06.03.2001) Βεβαίωση Έναρξης Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου, προκειμένου να παράσχει υπηρεσίες χρηματοοικονομικού συμβούλου προς την (ήδη) για την ανάπτυξη των Ελληνικών δημόσιων τουριστικών ακινήτων, με την επωνυμία, και με δραστηριότητα “Διοικητικές Υπηρεσίες που σχετίζονται με Τουριστικά Θέματα”, υπαγόμενη σε καθεστώς φπα. Εν συνεχεία στις 03.04.2011, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./2001 δήλωση μεταβολής εργασιών δήλωσε ως δραστηριότητα “Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών σε Θέματα Γενικής Διαχείρισης”.

Στις 18.07.2002 η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./2002 δήλωση μεταβολής δεδομένων τροποποίησε την επωνυμία της σε

Στις 11.11.2009 η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./2009 δήλωση μεταβολής - αντιστοίχιση ΚΑΔ δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα της τις "Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών Στρατηγικής Διαχείρισης", και στις 14.12.2017 διέκοψε την δραστηριότητά της.

Επειδή, στις 22.09.1999, η δημοσίευσε Πρόσκληση για την εκδήλωση ενδιαφέροντος συμμετοχής σε διαγωνισμό σχετικά με την πρόσληψη χρηματοοικονομικού συμβούλου και λοιπών εξειδικευμένων συμβούλων αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών προς αξιοποίηση των διαχειριζόμενων από αυτήν 300 περίπου ακινήτων του, τα οποία έως τότε τελούσαν υπό τη διαχείρισή της.

Επειδή, στις 01.02.2001 μεταξύ της προσφεύγουσας και της, υπεγράφη σύμβαση παροχής υπηρεσιών χρηματοοικονομικού συμβούλου, η οποία αφορούσε την παροχή υπηρεσιών χρηματοοικονομικού συμβούλου για την αξιοποίηση του αρχικού αριθμού (300) ακινήτων του Ως αντάλλαγμα για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, συμφωνήθηκε να καταβληθεί στην προσφεύγουσα κατ' αποκοπή αμοιβή ποσού 5.000.000,00 € για τις εργασίες που θα εκτελούνταν δυνάμει της σύμβασης, και επιπλέον αμοιβή επιτυχίας, συνδεδεμένη με το οικονομικό αποτέλεσμα της αξιοποίησης των ακινήτων του Έργου. Η αμοιβή επιτυχίας προσδιοριζόταν ως ποσοστό επί του αντίστοιχου «Εσόδου του Εργοδότη» κατά περίπτωση αξιοποίησης κάθε ακινήτου. Η διάρκεια της Σύμβασης ορίστηκε πενταετής με δυνατότητα παράτασης, όχι όμως πέραν της επταετίας από την έναρξή της, δηλαδή με τελική ημερομηνία λήξης της σύμβασης το αργότερο έως την 1 Φεβρουαρίου 2008.

Επειδή, ήδη από τον Οκτώβριο του 2001, το αντικείμενο του Έργου περιορίστηκε σταδιακά ως προς τον αριθμό των υπό αξιοποίηση ακινήτων, δυνάμει σχετικών τροποποιητικών συμφωνιών μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στα 89 ακίνητα, και από τον Μάιο του 2003, το αντικείμενο του Έργου περιορίστηκε έτι περαιτέρω στα 67 ακίνητα, για ορισμένα μάλιστα από τα οποία η παροχή υπηρεσιών και η ιδιωτικοποίησή τους είχε ήδη ολοκληρωθεί επιτυχώς (ήτοι για τα ακίνητα). Εν όψει της ιδιωτικοποίησης των ως άνω ακινήτων, η προσφεύγουσα αξίωσε από την την επιπλέον συμφωνηθείσα αμοιβή επιτυχίας για τα ιδιωτικοποιηθέντα ακίνητα. Ωστόσο, ανέκυψε διαφωνία μεταξύ των συμβαλλομένων μερών αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού της οφειλόμενης αμοιβής επιτυχίας, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να προσφύγει δικαστικώς, καταθέτοντας ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών την από 01.09.2003 και με αριθμό κατάθεσης/2003 αγωγή κατά της διεκδικώντας την οφειλόμενη αμοιβή επιτυχίας και αμφισβητώντας την παρακράτηση της επί της κατ' αποκοπή αμοιβής της ως αναφέρεται ανωτέρω.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξακολουθούσε να παρέχει τις υπηρεσίες της στην, με την 05.12.2005 τροποποιητική σύμβαση των μερών το αντικείμενο του Έργου περιορίστηκε έτι περαιτέρω στα 27 ακίνητα (στα οποία δεν συμπεριλαμβάνονταν τα ακίνητα για τα οποία εκκρεμούσε η δικαστική διαμάχη). Επιπρόσθετα, με την ίδια σύμβαση τροποποιήθηκαν πλέον οι όροι καταβολής της αμοιβής επιτυχίας που θα δικαιούτο η προσφεύγουσα σε περίπτωση ιδιωτικοποίησης των εν λόγω 27 ακινήτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα παρείχε τις υπηρεσίες της στην, μέχρι το 2008, οπότε έληξε η διάρκεια της Σύμβασης. Μετά τη λήξη της Σύμβασης, η προσφεύγουσα διατήρησε την παρουσία της και την οικονομική της δραστηριότητα στην Ελλάδα έως τις 14 Δεκεμβρίου 2017, προβαίνοντας κατά το διάστημα αυτό σε δαπάνες για την τρέχουσα λειτουργία της, για τη συμμόρφωσή της προς πάσης φύσεως φορολογικές και άλλες υποχρεώσεις, καθώς και για την υποστήριξη της δικαστικής διαμάχης ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων.

Επειδή, για την υποβληθείσα και με αριθμό κατάθεσης/2003 αγωγή της προσφεύγουσας,

κατά της , ο ΑΡΕΙΟΣ ΠΑΓΟΣ εξέδωσε τη αρ. /2015 αμετάκλητη απόφασή του. Σύμφωνα δε με το διατακτικό, “Υποχρεώνει την εναγομένη να καταβάλει στην ενάγουσα αμοιβή επιτυχίας συνολικού ποσού πέντε εκατομμυρίων οκτακοσίων εβδομήντα τεσσάρων χιλιάδων τετρακοσίων πενήντα ευρώ και ενενήντα επτά λεπτών (5.874.450,97 €), πλέον Φ.Π.Α. 18%, ποσού ενός εκατομμυρίου τριάντα δυο χιλιάδων διακοσίων ενός ευρώ και δέκα επτά λεπτών (1.032.201,17 €), νομιμοτόκως το μεν ποσό των 3.649.764,45 ευρώ, που αφορά την αμοιβή επιτυχίας της ενάγουσας για τις και , από 21.2.2003 μέχρι την εξόφληση, το δε ποσό των 2.224.686,52 ευρώ, που αφορά την αμοιβή επιτυχίας της για τις αναφερόμενες στο σκεπτικό πέντε Ακτές, από 25.9.2002 μέχρι την εξόφληση, με εξαίρεση το μέρος των 200.000 ευρώ από το τελευταίο αυτό ποσό, που επιδικάζεται ατόκως και υπό τον όρο της ταυτόχρονης με την καταβολή του στην ενάγουσα κατάθεση απ’ αυτή ισόποσων εγγυητικών επιστολών υπέρ της εναγομένης”.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπ’ αρ. πρωτ. /16.12.2013 αίτησή της, ζήτησε προς επιστροφή το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της διαχειριστικής χρήσης **01.04.2012 – 31.03.2013**, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 329.996,60 €, είχε δε, συμπεριληφθεί για επιστροφή στον ΚΩΔ. 803 της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ της ως άνω περιόδου (ως τροποποιητική με αρ. καταχ. /16.12.20103), και το οποίο επεστράφη εξ’ ολοκλήρου, δυνάμει της από 12.06.2014 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., **λόγω αδυναμίας συμψηφισμού**, με την επιφύλαξη του μερικού ή πλήρους ελέγχου. Σημειώνεται, ότι, το προς επιστροφή ποσό δεν μεταφέρθηκε για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο {σελίς 43 της έκθεσης ελέγχου φπα}.

Επειδή, ακολούθως, η αρμόδια φορολογική αρχή, προέβη σε έλεγχο των διαχειριστικών χρήσεων 01.04.2012 – 31.03.2013 και 01.04.2013 – 31.03.2014, βάσει της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, και σύμφωνα με την από 31.12.2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., για την πρώτη ελεγχόμενη χρήση, καταλογίστηκε ποσό φπα 281.124,10 € με την αιτιολογία ότι, “σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 «η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο», και θεωρούμε ότι η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ κατά ποσοστό $23/27=85,19\%$ που αναλογεί στα μη ιδιωτικοποιημένα ακίνητα, αφού οι σχετικές δαπάνες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν έχουν ιδιωτικοποιηθεί 23 ακίνητα. Κατά συνέπεια ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών κατά ποσοστό 85,19%, αφού ληφθεί υπόψη ότι έχουν επανατιμολογηθεί δαπάνες στις οποίες αναλογεί ΦΠΑ ποσού 5.617,29 €, με τη σημείωση, ότι κατά την επιστροφή στην προσφεύγουσα του ανωτέρω ποσού, “δεν ήταν γνωστή η πρόθεση της επιχείρησης για παραίτηση από οποιαδήποτε απαίτηση έχει η οποία πηγάζει από την Συμφωνία Οικονομικών Υπηρεσιών αναφορικό με τις παρεχόμενες προς την υπηρεσίες κατά τη συμφωνία αυτή και ως εκ τούτου δεν προτίθεται να προβεί σε οιαδήποτε ενέργεια κατά της (δικαστική ή άλλη)», όπως αυτή διατυπώθηκε με το με αριθμό πρωτοκόλλου /15-6-2016 έγγραφό της”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

“Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

- α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,
- β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους

εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

Άρθρο 4. Οικονομική δραστηριότητα

1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.....

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

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

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή 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.....

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του”.

Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει....., γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Επειδή, 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

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).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C- 401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06).

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

Περαιτέρω, στο άρθρο 34 του Ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: “Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος”, και 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 προσδιορισμό φόρου”.

Επειδή, οι διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9

1. Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Άρθρο 63

Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπέμπει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.

Άρθρο 169

Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:.....

Άρθρο 176

Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Άρθρο 178

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) 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 τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

β) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο β), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις,.....

Άρθρο 179

Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

Άρθρο 183

Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.....

Άρθρο 213

1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Επειδή, το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι τρόποι επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ τους οποίους καθορίζουν τα κράτη μέλη δεν υπόκεινται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 15, και Enel Maritsa Iztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

Επειδή, σύμφωνα με την Υπόθεση C-387/16 Επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

σκέψη {22} Πράγματι, αφενός, μολονότι η υλοποίηση του δικαιώματος για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ την οποία προβλέπει το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ εμπίπτει καταρχήν στη διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών, η αυτονομία αυτή διέπεται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 29, της 19ης Ιουλίου 2012, *Littlewoods Retail* κ.λπ., C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 27, καθώς και της 24ης Οκτωβρίου 2013, *Rafinăria Steaua Română*, [C-431/12](#), EU:C:2013:686, σκέψη 20).

σκέψη {23} Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ορισμένοι ειδικοί κανόνες τους οποίους πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη όταν ασκείται το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ απορρέουν από το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ (αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2013, *Rafinăria Steaua Română*, [C-431/12](#), EU:C:2013:686, σκέψη 21, και της 6ης Ιουλίου 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, [C-254/16](#), EU:C:2017:522, σκέψη 19).

σκέψη {24} Επομένως, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν ορισμένη ελευθερία ως προς τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εντούτοις η διαδικασία αυτή δεν πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, επιβάλλοντας στον υποκείμενο στον φόρο να φέρει, εν όλω ή εν μέρει, το βάρος του φόρου αυτού. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανέναν χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 33, και της 6ης Ιουλίου 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, [C-254/16](#), EU:C:2017:522, σκέψη 20).

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΕΚ (πέμπτο τμήμα) της 29ης Φεβρουάριου 1996 **C-110/94** “.... οσάκις οι φορολογικές αρχές έχουν δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου αυτού, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και ότι εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις”.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φπα κατά την έννοια του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 9 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, και χωρίς να εμπίπτει στις εξαιρέσεις του εν λόγω άρθρου, καθόσον, τόσο με την υπ' αριθμ./2001 δήλωση μεταβολής εργασιών δήλωσε ως δραστηριότητα “Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών σε Θέματα Γενικής Διαχείρισης”, όσο και με τη υπ' αριθμ./2009 δήλωση μεταβολής - αντιστοίχιση ΚΑΔ δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα της τις “Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών Στρατηγικής Διαχείρισης”.

Επειδή, η προσφεύγουσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις, κάτι που προκύπτει όχι μόνο από τις ως άνω δηλώσεις μεταβολών, αλλά και από το γεγονός της αναμονής της απόφασης του ΑΠ, η οποία αφορά τον τρόπο υπολογισμού της οφειλόμενης αμοιβής επιτυχίας, για τις υπηρεσίες που παρείχε στην, ασχέτως αν οι υπηρεσίες αυτές αφορούσαν προγενέστερες χρήσεις.

Άλλωστε, με την υπ' αρ./2015 απόφασή του ο ΑΠ επιδίκασε ποσό φπα επί της αμοιβής, το οποίο και αποδόθηκε, αναγνωρίζοντας με τον τρόπο αυτό ότι η προσφεύγουσα είναι υποκείμενη στο Φ.Π.Α..

Επειδή, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες για την υπό κρίση χρήση αφορούν δαπάνες που εξυπηρετούν άμεσα την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, σχετιζόμενες με την λειτουργία της και τη συνέχεια της δικαστικής της διαμάχης, και οι οποίες δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του άρθρου 30 § 4 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις υπ' αρ. 3153, 3154, 3155/2006 αποφάσεις του ΣτΕ, *“για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος”*.

Επειδή, 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) ...». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, που προβλέπεται στην ανωτέρω διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 30, ερευνάται η συνδρομή των τασσομένων στις διατάξεις αυτές του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, οι δαπάνες είναι νόμιμες, καθόσον έχουν εκδοθεί τα σχετικά παραστατικά, είναι πραγματικές καθόσον αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, γεγονός που δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1073/21.7.2004**, *“..... Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του. Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λ.π. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού”*.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πράξεις, και οι πραγματοποιηθείσες πράξεις της είναι με δικαίωμα έκπτωσης του φπα εισροών της {παροχή υπηρεσιών με φπα}, ως έκθεση ελέγχου σελίς 42 *“ Σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί και την εκκαθαριστική δήλωση που έχει υποβάλλει για την διαχειριστική περίοδο από 1/4/2012-31/3/2013 προκύπτει ότι η επιχείρηση πραγματοποιεί κυρίως πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ενώ δεν πραγματοποιεί πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις”*, και ακολούθως στη σελίδα 47 *“Οι εκροές διακρίνονται σε: Υποκείμενες στο Φ.Π.Α. οι οποίες αφορούν: Έσοδα παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό, και ουσιαστικά αφορούν επανατιμολόγηση αμοιβών δικηγόρων στην επιχείρηση με ΑΦΜ - Απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (ΧΔΕ) του φόρου εισροών οι οποίες αφορούν τόκους καταθέσεων”*.

Συνεπώς, η άσκηση του δικαιώματος της προσφεύγουσας να εκπέσει τον φπα εισροών της εξακολουθεί να ισχύει, και κατ' ακολουθία και το δικαίωμα επιστροφής.

Επειδή, η ιδιότητα του υποκειμένου στο φπα, μπορεί να αρθεί από τη προσφεύγουσα, μόνο με τη δήλωση διακοπής της ή την εκκαθάρισή της.

Επειδή, η παροχή υπηρεσιών που αναφέρετε στο άρθρο 9 της ως άνω οδηγίας, και κατ' επέκταση η παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας, είναι δυνατόν να αποτελείται από αρκετά διαδοχικές πράξεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή έχει δεχθεί για την προσφεύγουσα, την ιδιότητα του υποκειμένου στο φπα, η οποία έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα, συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η πραγματοποίηση παροχής Συμβουλών σε Θέματα Γενικής Διαχείρισης και συμβουλών στρατηγικής διαχείρισης, μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 9 της ως άνω Οδηγίας, ακόμη και στην περίπτωση της εκκρεμοδικίας.
Συνεπώς υπό τις ίδιες προϋποθέσεις, ο φπα που καταβλήθηκε για τη δραστηριότητά της (παροχή συμβουλών), μπορεί να εκπεστεί σύμφωνα με το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 21 της C-110/94 απόφασης του ΔΕΚ, *“Πράγματι, όπως παρατηρεί η Επιτροπή, η αρχή της ασφάλειας δικαίου απαγορεύει να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από πραγματικά περιστατικά, περιστάσεις ή γεγονότα που γεννήθηκαν μετά την εκ μέρους της φορολογικής αρχής διαπίστωσή τους. Συνεπώς, από τη στιγμή κατά την οποία αυτή η τελευταία δέχθηκε, βάσει των διαβιθασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, να τύχει της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, κατ' αρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω της επελεύσεως ή της μη επελεύσεως ορισμένων γεγονότων”*.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 22 της C-110/94 απόφασης του ΔΕΚ, *“Εξάλλου, άλλη ερμηνεία της οδηγίας θα ήταν ασυμβίβαστη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως.”*

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών της και κατ' επέκταση και δικαίωμα επιστροφής, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες της για τις υπηρεσίες της, σύμφωνα με το αρ. πρωτ./14.07.2003 έγγραφο της Διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./01.03.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./**31.12.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.04.2012 – 31.03.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.