



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/02/2025

Αριθμός απόφασης: 421

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 31/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο

..... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, β) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, γ) της με αριθμ...../27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, δ) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, ε) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, στ) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/11/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 27/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 67.491,72 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 137.895,83 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 68.947,92 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **206.843,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 116.996,09 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 97.958,86 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 48.979,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **146.938,29 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ...../27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 148.677,82 ευρώ και επιπλέον

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 89.641,39 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 44.820,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **134.462,09 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 192.985,71 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 103.421,27 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 51.710,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **155.131,91 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

ε) Με την υπ' αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 255.166,95 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 116.953,31 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 58.476,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **175.429,97 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

στ) Με την υπ' αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-30/11/2023, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 67.690,04 ευρώ και για επιστροφή ποσό φόρου 255.166,95 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 163.648,84 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 81.824,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **245.473,26 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 27/09/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./22-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ./22-12-2023 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1/1/2018-31/12/2018, 1/1/2019-31/12/2019, 1/1/2020-31/12/2020, 1/1/2021-31/12/2021, 1/1/2022-31/12/2022 και 1/1/2023-30/11/2023 ύψους 255.166,95 ευρώ. Το εν λόγω πιστωτικό ποσό προέκυψε διότι η προσφεύγουσα τιμολογούσε τις υπηρεσίες που παρείχε στη μητρική της εταιρεία με την επωνυμία «.....» με έδρα στις Κάτω Χώρες, χωρίς ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, με την αιτιολογία ότι αποτελούσαν απαλλασσόμενες παροχές υπηρεσιών των οποίων ο τόπος παροχής δεν είναι το εσωτερικό της χώρας κατά άρθρο 14 παρ. 2α του ν. 2859/2000.

Σύμφωνα με την από 27/09/2024 οικεία έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, και από τις Γενικές και Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις βάσει της απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α.1104/2020 και της Οδηγίας Ο.3024/24.03.2023, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Επί των φορολογητέων εκροών

Η ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....» έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω της προσφεύγουσας, διότι πληροί τις προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 11 του Κανονισμού αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της ΕΕ, ήτοι διατηρεί στην Ελλάδα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ο οποίος χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.2859/2000 ο τόπος παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας «.....» προς την ολλανδική εταιρεία «.....», είναι ο τόπος της μόνιμης εγκατάστασης του υποκείμενου στον φόρο προσώπου «.....», δηλαδή η Ελλάδα, και ως εκ τούτου οι παρεχόμενες υπηρεσίες της προσφεύγουσας προς τη μητρική ολλανδική εταιρεία φορολογούνται στην Ελλάδα και υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσαύξησε τη δηλωθείσα αξία των φορολογητέων εκροών και το φόρο εκροών ανά φορολογική περίοδο σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέες Εκροές	Φόρος εκροών
1/1/2018-31/12/2018	759.183,00	182.203,92
1/1/2019-31/12/2019	535.360,17	128.486,44
1/1/2020-31/12/2020	462.991,00	111.117,84
1/1/2021-31/12/2021	584.071,00	140.177,04
1/1/2022-31/12/2022	727.542,00	174.610,08
1/1/2023-30/11/2023	947.704,00	227.448,96
Σύνολο	4.016.851,17	964.044,28

Β. Επί των φορολογητέων εισροών

1. Διαπιστώθηκαν διαφορές στις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών που αφορούν δαπάνες ταξιδιών του προσωπικού της προσφεύγουσας εταιρείας, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4γ και 4δ του άρθρου 30 του ν.2859/2000, ως εξής:

Έτος	Προμηθευτής	Αξία	ΦΠΑ
2022		2.659,36	638,25
2023		2.021,30	482,03

2. Από τον έλεγχο των δαπανών διαπιστώθηκαν φορολογητέες δαπάνες που αφορούν μισθώσεις και διαχείριση επαγγελματικών χώρων, για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, διότι στα ληφθέντα τιμολόγια περιγράφονται αόριστα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, δεν αναγράφονται τα ακίνητα που αφορούν ή τα ακίνητα αυτά δεν έχουν δηλωθεί ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις από την προσφεύγουσα, ώστε να δύναται ο έλεγχος να εξακριβώσει την πραγματοποίηση της δαπάνης και το δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου φόρου, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 και της παρ. 1β του άρθρου 32 του ν. 2859/2000. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος μείωσε τη δηλωθείσα αξία των φορολογητέων εισροών και το φόρο εισροών ανά φορολογική περίοδο ως εξής:

1. Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12/2018

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
-------------	-----	-------------	-----	--------

.....		57.468,4 5	13.792,4 3	71.260,88
.....		1.595,00	382,80	1.977,80
.....		37.535,0 0	9.008,40	46.543,40
Σύνολο		96.598,4 5	23.183,6 3	119.782,0 8

2. Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12/2019

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		20.751,6 8	4.611,65	25.363,33
.....		1.525,00	366,00	1.891,00
.....		37.050,0 0	8.892,00	45.942,00
.....		21.279,8 0	5.107,14	26.386,94
Σύνολο		80.606,4 8	18.976,7 9	99.583,27

3. Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12/2020

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		1.900,00	456,00	2.356,00
.....		1.860,00	426,00	2.286,00
.....		22.880,0 0	5.491,20	28.371,20
.....		14.230,4 9	3.415,31	17.645,80
.....		1.736,53	416,77	2.153,30
Σύνολο		42.607,0 2	10.205,2 8	52.812,30

4. Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12/2021

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		6.500,00	1.560,00	8.060,00
.....		6.000,00	1.440,00	7.440,00
.....		14.467,1 6	3.472,12	17.939,28
Σύνολο		26.967,1 6	6.472,12	33.439,28

5. Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12/2022

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		2.659,36	638,25	3.297,61

.....		15.742,8 0	3.740,12	19.482,92
Σύνολο		18.402,1 6	4.378,37	22.780,53

6. Φορολογική περίοδος 1/1 - 30/11/2023

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		2.021,30	482,03	2.503,33
.....		8.314,35	1.995,43	10.309,78
Σύνολο		10.335,6 5	2.477,46	12.813,11

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι με αριθμ./27-09-2024,/27-09-2024,/27-09-2024,/27-09-2024,/27-09-2024 και/27-09-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 έως 2023.

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

α) να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις,

β) να της επιστραφούν αμελλητί και εντόκως (με βάση το γενικώς ισχύον επιτόκιο του άρθρ. 52 παρ. 4 του ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. υπ' αριθ. πρωτ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013 για τον καθορισμό των επιτοκίων του άρθρου 52 του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 53 του ν. 4174/2013), από της υποβολής της αιτήσεως επιστροφής και έως εξοφλήσεως) τα ποσά του κυρίου φόρου, προστίμου και τόκου που καταλόγισε παρανόμως η ελεγκτική αρχή σε βάρος της προσφεύγουσας, καθ' ό μέρος τα εν λόγω ποσά κατεβλήθησαν ήδη από την εταιρεία αχρεωστήτως στο Ελληνικό Δημόσιο,

γ) να γίνει πλήρως δεκτή η με αριθμ. πρωτ./22.12.2023 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 255.166,95 ευρώ και

δ) να της επιστραφεί αμελλητί και δη εντόκως (με βάση το γενικώς ισχύον επιτόκιο του άρθρ. 52 παρ. 4 του ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. υπ' αριθ. πρωτ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013 για τον καθορισμό των επιτοκίων του άρθρου 52 του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 53 του ν. 4174/2013), από της υποβολής της αιτήσεως επιστροφής και έως εξοφλήσεως), το ποσό των ευρώ 255.166,95 (που αντιστοιχεί στο δηλωθέν από την εταιρεία πιστωτικό προς επιστροφή υπόλοιπο ΦΠΑ),

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εκδούσα τις επίμαχες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογική αρχή (3^ο ΕΛΚΕ Αττικής), κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων και, πάντως, με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, προσαύξησε την αξία των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών της εταιρείας με τα ποσά των αμοιβών που τιμολόγησε η εταιρεία στην εταιρεία για την παροχή υπηρεσιών προώθησης και υποστήριξης σχετικά με την ηλεκτρονική εφαρμογή κρατήσεων, ισχυριζόμενη ότι η εταιρεία (δήθεν) έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και επομένως ότι η εταιρεία (δήθεν) παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας και για το λόγο αυτό η αντιπαροχή (αμοιβή)

που έλαβε από την εταιρεία για τις παρεχόμενες προς αυτή υπηρεσίες φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ (εκροών).

- Η εκδούσα τις επίμαχες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογική αρχή (3^ο ΕΛΚΕ Αττικής), κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων και, πάντως, με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία έκρινε ότι δεν προκύπτει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για ορισμένες φορολογητέες δαπάνες, σχετικά με μισθώσεις και διαχείριση επαγγελματικών χώρων.

A. Επί των φορολογητέων εκροών

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ (άρθρου 27 του νέου ΚΦΔ ν. 5104/2024) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε Παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών

.....

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. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή

μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος

.....

5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

.....».

Επειδή ο τίτλος V της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, περιλαμβάνει το κεφάλαιο 3, το οποίο επιγράφεται “Τόπος παροχής υπηρεσιών”. Στο τμήμα 2, με τίτλο «Γενικοί κανόνες», το **άρθρο 44 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:**

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

Επειδή στο τμήμα 1, με τίτλο “Αποτελέσματα”, του κεφαλαίου V του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το οποίο επιγράφεται “Τόπος φορολογητέων πράξεων”, το **άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού προβλέπει τα εξής:**

«Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως “μόνιμη εγκατάσταση” νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.»

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης», από τη νομολογία του ΔΕΕ συνάγεται ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του σε ορισμένο κράτος μέλος και λαμβάνει υπηρεσίες από έναν δεύτερο υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να θεωρηθεί ότι διαθέτει στο εν λόγω κράτος μέλος «μόνιμη εγκατάσταση», εάν η εν λόγω εγκατάσταση εμφανίζει μια ελάχιστη συνοχή με τη μόνιμη συνύπαρξη ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την αυτοτελή παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (όταν η έννοια αυτή καθορίζεται σε σχέση με τον παρέχοντα τις υπηρεσίες) ή οι οποίοι της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που της παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης, δηλαδή της δραστηριότητάς της (όταν η έννοια αυτή καθορίζεται σε σχέση με τον λήπτη των υπηρεσιών) [βλ. ΣΤΕ 1586-1591/2022 και συναφώς και το άρθρο 11 του μεταγενέστερου εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου

2011 (L 77) που υιοθετεί στο ακέραιο τη νομολογία αυτή]. Εφόσον δε συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, η μόνιμη αυτή εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί, κατά την οδηγία, το κατάλληλο σημείο αναφοράς για την επιβολή της φορολογίας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να αποτραπεί η εμφάνιση καταστάσεων (στρεβλώσεις ανταγωνισμού κλπ) ικανών να διακυβεύσουν την εύρυθμη εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο, άλλωστε, πρέπει να εφαρμόζεται προσκείμενο όσο τον δυνατόν καλύτερα στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη και ότι, όπως έχει κριθεί από το ΔΕΕ, η λογική των διατάξεων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο κατανάλωσης των αγαθών ή υπηρεσιών (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini SRL, C-333/20, σκέψεις 38 και 43). Εν σχέσει δε με το πρώτο κριτήριο της ανωτέρω νομικής έννοιας (κατά το οποίο η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και να διαθέτει κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους), έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, ότι: α) η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» απαιτεί μια «ελάχιστη συνοχή», με την ύπαρξη σε μόνιμη βάση των ανθρώπινων και τεχνικών πόρων που είναι αναγκαίοι για την αυτοτελή παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, σκέψη 54, της 3ης Ιουνίου 2021, Titanium, C931/19, σκ. 42, της 17ης Ιουλίου 1997, ARO Lease, C-190/95, σκ. 15 επ και της 6ης Φεβρουαρίου 2014, E.ON.Global Commodities SE, C-323/12 σκ. 46 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, δεν μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, αφενός, χωρίς προφανή υποδομή, η οποία υλοποιείται με την ύπαρξη ανθρώπινων ή τεχνικών πόρων, αφετέρου, η υποδομή αυτή δεν μπορεί να έχει μόνον περιστασιακή ύπαρξη, β) προκειμένου να γίνει δεκτή η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης σε κάποιο κράτος μέλος, δεν απαιτείται ο υποκείμενος στον φόρο να απασχολεί εκεί προσωπικό που τελεί σε υπαλληλική σχέση με τον ίδιο ούτε να χρησιμοποιεί μέσα επί των οποίων ο ίδιος έχει την κυριότητα, αλλά αρκεί ο υποκείμενος στον φόρο να έχει επί των πιο πάνω πόρων εξουσία διαθέσεως κατά τον ίδιο τρόπο όπως αν ήταν δικοί του (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini SRL, C-333/20, σκέψη 41), γ) η ύπαρξη, στο έδαφος ενός κράτους μέλους, μόνιμης εγκατάστασης μιας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η εταιρία κατέχει θυγατρική στο κράτος αυτό (προπαρατεθείσα απόφαση Berlin, C-333/20 σκ. 40, πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Μαΐου 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, σκέψη 33). Εν σχέσει, εξάλλου, προς το δεύτερο κριτήριο (σχετικά με τη διαπίστωση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, κατά το οποίο μια τέτοια εγκατάσταση χαρακτηρίζεται από υποδομή κατάλληλη, από απόψεως ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, που επιτρέπει στο νομικό πρόσωπο να λαμβάνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες και να τις χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του) έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, ότι: α) μόνο το γεγονός ότι η οικονομική δραστηριότητα του ενός υποκειμένου στον φόρο μπορεί να έχει άμεση επιρροή στα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας του άλλου υποκειμένου στον φόρο ή ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των δύο υποκειμένων συνιστούν οικονομική ενότητα δεν είναι, καθεαυτά, στοιχεία κρίσιμα για τον καθορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης (προπαρατεθείσα απόφαση Welmorey, C-605/12 σκ. 64), β) δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση σε κράτος μέλος, η οποία χρησιμοποιείται μόνον προκειμένου η επιχείρηση να ασκεί δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα, όπως είναι η πρόσληψη προσωπικού ή η αγορά τεχνικών μέσων (προπαρατεθείσα απόφαση Planzer

Luxembourg, C-73/06, σκέψη 56) ή στην οποία διενεργούνται απλώς βοηθητικές και συμπληρωματικές εργασίες, ήτοι εγκατάσταση από την οποία δεν καθίσταται δυνατή η κατάρτιση των συμβάσεων που συνιστούν το αντικείμενο της οικονομικής της δραστηριότητας ή η λήψη διοικητικών αποφάσεων περί τη διαχείριση (προπαρατεθείσα απόφαση ARO LEASE, C190/95, σκ. 19), γ) οι ίδιοι πόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα τόσο για την παροχή όσο και για τη λήψη των ίδιων υπηρεσιών, ήτοι δεν μπορεί να ταυτίζονται οι ανθρωπίνους και τεχνικοί πόροι τόσο του παρέχοντος όσο και του λήπτη της ίδιας υπηρεσίας (προπαρατεθείσα απόφαση Berlin Chemie A. e arini SRL, C-333/20 σκ. 54), δεδομένου, άλλωστε, ότι κατ' αρχήν δεν είναι δυνατόν ένας υποκείμενος στον φόρο να αποτελεί ο ίδιος τη μόνιμη εγκατάσταση άλλου υποκείμενου στον φόρο. Τούτο, ωστόσο, δεν αποκλείει την περίπτωση ένας υποκείμενος στον φόρο να έχει στενή και μόνιμη πρόσβαση στους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους άλλου υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος μπορεί, ως προς την με τον τρόπο αυτή θεμελιούμενη μόνιμη εγκατάσταση, να λογίζεται ταυτόχρονα, από άλλη σκοπιά, και ως παρέχων υπηρεσίες. Υπό την έννοια, συνεπώς, αυτή είναι καθοριστικής σημασίας το ζήτημα του (ορθού) εντοπισμού τόσον του τόπου στον οποίο ασκεί δραστηριότητα ο υποκείμενος στον φόρο και αξιοποιεί τις υπηρεσίες του άλλου υποκείμενου στον φόρο για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του όσο και του είδους της τελευταίας αυτής δραστηριότητας, την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί με τους παρεχόμενους από τον άλλο υποκείμενο πόρους (βλ. προτάσεις Γενικής Εισαγγελέα επί της υπόθεσης Welton, σκ. 52, 54-56).

Επειδή σχετικά με το ειδικό θέμα των υπηρεσιών που παρέχονται από ηλεκτρονική πλατφόρμα που συνδέει μέσω εφαρμογής smartphone, οδηγούς που χρησιμοποιούν δικό τους όχημα με άτομα που επιθυμούν να κάνουν αστικές μετακινήσεις έχει ασχοληθεί η Επιτροπή ΦΠΑ, η οποία εξέδωσε τις κατευθυντήριες οδηγίες που προέκυψαν από την 111^η συνάντηση της 30^{ης} Νοεμβρίου 2018 [DOCUMENT A- taxud.c.l(2019)4045223-964], στις οποίες αναφέρονται τα εξής:

«1. Η Επιτροπή ΦΠΑ αναγνωρίζει σχεδόν ομόφωνα ότι οι δραστηριότητες που εκτελούνται από ηλεκτρονικές πλατφόρμες καλύπτουν ένα πολύ ευρύ φάσμα επιχειρηματικών μοντέλων που συνεχώς τροποποιούνται και προσαρμόζονται λαμβάνοντας υπόψη τις μεταβαλλόμενες προσδοκίες των πελατών, τη βελτίωση των διαθέσιμων τεχνικών δυνατοτήτων και τους οικονομικούς περιορισμούς/προκλήσεις που υπάρχουν στη σημερινή παγκόσμια οικονομία.

Ως εκ τούτου, η Επιτροπή ΦΠΑ αναγνωρίζει σχεδόν ομόφωνα ότι λαμβάνοντας υπόψη αυτές τις πολυάριθμες μεταβλητές, επί του παρόντος δεν είναι δυνατό να δοθεί μία ενιαία λύση για τον τρόπο αντιμετώπισης των δραστηριοτήτων των ηλεκτρονικών πλατφορμών από την άποψη του ΦΠΑ.

Η Επιτροπή ΦΠΑ πιστεύει σχεδόν ομόφωνα ότι για να είναι σε θέση να αξιολογήσει το είδος της οικονομικής δραστηριότητας που ασκείται από μια ηλεκτρονική πλατφόρμα, για τον καθορισμό της κατάλληλης μεταχείρισης ΦΠΑ, πρέπει να προσδιοριστούν και να αξιολογηθούν τα κύρια χαρακτηριστικά αυτής της δραστηριότητας.

2. Η Επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει σχεδόν ομόφωνα ότι όταν η ηλεκτρονική πλατφόρμα έρχεται σε επαφή με έναν πελάτη που θέλει να λάβει συγκεκριμένη υπηρεσία που δεν παρέχεται ηλεκτρονικά και το άτομο είναι έτοιμο να εκτελέσει ουσιαστικά την εν λόγω υπηρεσία, είναι απαραίτητο να αξιολογηθούν οι συμβατικές και πραγματικές σχέσεις μεταξύ και των τριών μερών (μεταξύ της ηλεκτρονικής πλατφόρμας και του ατόμου που ουσιαστικά/πραγματικά

εκτελεί την υπηρεσία, μεταξύ της ηλεκτρονικής πλατφόρμας και του πελάτη, και μεταξύ του πελάτη και του ατόμου που ουσιαστικά/πραγματικά εκτελεί την υπηρεσία).

Η Επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι όταν το άτομο που εκτελεί ουσιαστικά/πραγματικά μια συγκεκριμένη υπηρεσία που δεν παρέχεται ηλεκτρονικά, εξαρτάται από την ηλεκτρονική πλατφόρμα με τέτοιο τρόπο ώστε, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες εργάζεται, το άτομο αυτό να θεωρείται ως υπάλληλος της πλατφόρμας, τότε η υπηρεσία που παρέχεται στον πελάτη πρέπει να έχει τα προσόντα σύμφωνα με τις πρωταρχικές προσδοκίες του πελάτη.

3. Η Επιτροπή ΦΠΑ αναγνωρίζει σχεδόν ομόφωνα ότι όταν η ηλεκτρονική πλατφόρμα συμμετέχει σε παροχή υπηρεσίας, ενεργώντας στο όνομά της αλλά για λογαριασμό άλλου ατόμου που ουσιαστικά/πραγματικά παρέχει την υπηρεσία, η πλατφόρμα θεωρείται, σύμφωνα με το άρθρο 28 της Οδηγίας ΦΠΑ, ότι έλαβε και παρείχε η ίδια την εν λόγω υπηρεσία.

Είναι σχεδόν ομόφωνη η άποψη της Επιτροπής ΦΠΑ ότι όταν η ηλεκτρονική πλατφόρμα αναλαμβάνει ενώπιον του πελάτη τη νομική ευθύνη για την ορθή λειτουργία και παροχή της υπηρεσίας που εκτελείται ουσιαστικά/πραγματικά από άλλο πρόσωπο, τότε εφαρμόζεται το άρθρο 28 της Οδηγίας ΦΠΑ.

4. Η Επιτροπή ΦΠΑ έχει σχεδόν ομόφωνη άποψη ότι η ηλεκτρονική πλατφόρμα θεωρείται ότι παρέχει στον πελάτη την υπηρεσία που ζητά όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) η πλατφόρμα ασκεί έλεγχο σε όλες τις σχετικές πτυχές που απαιτούνται για να μπορεί να παρέχει την εν λόγω υπηρεσία (συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιείται η παροχή, όπως μέτρα ασφαλείας, τεχνικές απαιτήσεις ή επίσημες υποχρεώσεις εκτέλεσης της δραστηριότητας, οικονομικά κίνητρα για την παροχή της υπηρεσίας σε δεδομένο χρόνο και τόπο και την τιμή που καταβάλλεται από τον πελάτη).

2) ο μέσος πελάτης αντιλαμβάνεται την πλατφόρμα (και όχι το άτομο που εκτελεί ουσιαστικά/πραγματικά την υπηρεσία) ως προμηθευτή της υπηρεσίας.

3) η υπηρεσία, που δεν παρέχεται ηλεκτρονικά από το άτομο που την εκτελεί ουσιαστικά, δεν μπορεί να παρασχεθεί υπό τους ίδιους όρους χωρίς τη συμμετοχή της πλατφόρμας.

5. Η Επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι εάν η υπηρεσία που λαμβάνει ο πελάτης παρέχεται υπό τους όρους που ορίζονται στο σημείο 4 ανωτέρω, θα θεωρείται ως ενιαία παροχή που δεν μπορεί να χωριστεί σε δύο ξεχωριστές παροχές (δηλαδή μια υπηρεσία που παρέχεται ηλεκτρονικά και μια άλλη υπηρεσία).

Η Επιτροπή ΦΠΑ υπογραμμίζει σχεδόν ομόφωνα ότι η υπηρεσία που παρέχεται από την ηλεκτρονική πλατφόρμα στον πελάτη, υπό τους όρους που ορίζονται στο σημείο 4 ανωτέρω, θεωρείται ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1 του εκτελεστικού κανονισμού ΦΠΑ.

6. Η Επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι οι όροι, που ορίζονται στο σημείο 4 ανωτέρω, υπό τους οποίους παρέχεται η υπηρεσία στον πελάτη εκτείνονται πέρα από εκείνες που διέπουν τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης που εκτελούνται στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου. Με άλλα λόγια, η συμμετοχή της ηλεκτρονικής πλατφόρμας υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στο σημείο 4 δεν περιορίζεται ούτε συνδέεται πρωτίστως με την υπηρεσία διαμεσολάβησης.»

Επειδή εξάλλου, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (υπόθεση C-434/15) με την από 20 Δεκεμβρίου 2017 απόφασή του, έκρινε ότι η υπηρεσία διαμεσολάβησης την οποία προσφέρει

η εταιρία Uber μέσω μιας εφαρμογής για έξυπνα τηλέφωνα, και με την οποία διευκολύνεται έναντι αμοιβής η επικοινωνία μεταξύ μη επαγγελματιών οδηγών που χρησιμοποιούν δικό τους όχημα και ατόμων που επιθυμούν να μετακινηθούν εντός πόλης, **πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με υπηρεσία μεταφοράς και, κατ' επέκταση, πρέπει να χαρακτηριστεί «υπηρεσία στον τομέα των μεταφορών»** κατά την έννοια του άρθρου 58, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η αλλοδαπή εταιρεία τυγχάνει μοναδικός εταίρος της προσφεύγουσας ελληνικής εταιρείας «.....» κατέχοντας το 100% των εταιρικών μεριδίων της. Οι εν λόγω εταιρείες είναι θυγατρικές που ανήκουν στον πολυεθνικό όμιλο με παγκόσμια έδρα το Η εταιρεία αποτελεί τη βασική επιχειρησιακή μονάδα της για τις δραστηριότητες της εκτός ΗΠΑ/ΚΑΝΑΔΑ και παρέχει υπηρεσίες ανεύρεσης πιθανών πελατών και άλλες υπηρεσίες μέσω της πλατφόρμας. Κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της η ολλανδική εταιρεία συμβάλλεται με τους χρήστες καθώς και με τους οδηγούς που χρησιμοποιούν την εφαρμογή, επεξεργάζεται τις πληρωμές των χρηστών (υπολογίζει και εισπράττει ναύλους μεταφοράς και εν συνεχεία αποδίδει μέρος αυτών στους οδηγούς) και συνάπτει συμφωνίες παροχής υπηρεσιών με συνδεδεμένα μέρη, όπως η προσφεύγουσα εταιρεία. Σύμφωνα με την από 01/01/2018 Σύμβαση μεταξύ της ολλανδικής εταιρείας και της προσφεύγουσας ελληνικής εταιρείας, η τελευταία αναλαμβάνει τις παρακάτω υπηρεσίες:

1. Προώθηση της και της Εφαρμογής μεταξύ δυνητικών πελατών και δυνητικών χρηστών εντός της Επικράτειας.
2. Ενημέρωση δυνητικών πελατών και δυνητικών χρηστών στην Επικράτεια σχετικά με την και την εφαρμογή
3. Ενημέρωση της σχετικά με δυνητικούς πελάτες και δυνητικούς χρήστες στην Επικράτεια και άλλες ειδικές πληροφορίες για την Επικράτεια
4. Εκτέλεση λειτουργιών που είναι απαραίτητες για την συμμόρφωση με τους τοπικούς κανονισμούς της Επικράτειας και την δυνατότητα χρήσης της εφαρμογής από δυνητικούς πελάτες και δυνητικούς χρήστες στην Επικράτεια
5. Εκτέλεση εργασιών back-office και υποστηρικτικών δευτερευουσών υπηρεσιών
6. Παροχή βοήθειας στην για την συλλογή πληροφοριών από την στην Επικράτεια και σε σχέση με αυτήν
7. Άλλες υπηρεσίες υποστήριξης όπως ζητούνται από την

Για τα ως άνω η προσφεύγουσα εταιρεία τιμολογεί την ολλανδική εταιρεία στο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών προσαυξημένο κατά 7% - 9%, χωρίς να χρεώνει ΦΠΑ στα εκδοθέντα τιμολόγια με το σκεπτικό ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.2859/2000, ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, δηλαδή το της Ολλανδίας. Ο έλεγχος ωστόσο έκρινε ότι η ολλανδική εταιρεία έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και

ως εκ τούτου ο τόπος παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας «.....» προς την ολλανδική εταιρεία «.....», είναι ο τόπος της μόνιμης εγκατάστασης του υποκείμενου στον φόρο προσώπου «.....», δηλαδή η Ελλάδα, και συνεπώς οι παρεχόμενες υπηρεσίες της προσφεύγουσας προς τη μητρική ολλανδική εταιρεία φορολογούνται στην Ελλάδα και υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα θεώρησε ότι η ολλανδική εταιρεία «.....» έχει, μέσω της ίδιας, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και συνεπώς οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα. Και αυτό διότι σε καμία περίπτωση δεν ασκείται στην Ελλάδα αυτοτελώς η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας, η οποία εξάλλου δεν έχει στη διάθεση της ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που να ασκεί τη δραστηριότητα αυτή. Το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που υπάρχει στην Ελλάδα ανήκει στην ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία το χρησιμοποιεί για ίδιο λογαριασμό και μόνο, προκειμένου να παρέχει τις υπηρεσίες της στην εταιρεία, οι οποίες είναι τελείως διαφορετικές από τη δραστηριότητα της τελευταίας. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δραστηριότητά της είναι, από τη σκοπιά της ολλανδικής εταιρείας και σε σχέση με τη δραστηριότητα που ασκεί η εταιρεία, βοηθητικού και προπαρασκευαστικού χαρακτήρα, καθώς, όπως προκύπτει και από τη μεταξύ τους υπογραφείσα σύμβαση, οι παρεχόμενες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες αφορούν υποστηρικτικές, προωθητικές (μάρκετινγκ) και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητά της είναι η δραστηριότητα ενός ανεξάρτητου παρόχου υπηρεσιών που ενεργεί στο όνομά του και για δικό του λογαριασμό, με λειτουργίες και κινδύνους διακριτούς και διαφορετικούς από αυτούς της ολλανδικής εταιρείας, αλλά σε κάθε περίπτωση αποτελεί δραστηριότητα βοηθητικού και προπαρασκευαστικού χαρακτήρα σε σχέση με τη δραστηριότητα της ολλανδικής εταιρείας, η οποία ουδόλως δύναται να δημιουργήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για τη ολλανδική εταιρεία, όπως έχει ρητά κρίνει το ΔΕΕ και το ΣΤΕ.

Επειδή, σχετικά με τα ως άνω, αρχικά ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι παρεχόμενες προς τη μητρική της εταιρεία υπηρεσίες περιορίζονται σε διαφημιστικές υπηρεσίες, υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων κ.λπ, μη σχετιζόμενες με την κύρια δραστηριότητα της τελευταίας, δεν αποδεικνύεται, καθώς από την επισκόπηση των φορολογικών αρχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν προέκυψαν προωθητικές δαπάνες, όπως σχεδιασμός, παραγωγή ή αγορά διαφημιστικού υλικού, καταχωρήσεις στα ΜΜΕ, διοργάνωση πάσης φύσεως προωθητικών εκδηλώσεων κλπ. που να υποδηλώνουν τέτοια δραστηριότητα. Αντίθετα διαπιστώθηκε ότι το 90-98% του συνόλου των δαπανών της προσφεύγουσας αφορούν δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις παρεχόμενες στην Ελλάδα υπηρεσίες της μητρικής «.....» προς τους πελάτες της, ήτοι οδηγούς Δημόσιας Χρήσης αυτοκινήτων και τους χρήστες της εφαρμογής, συνίστανται δε σε υψηλό κόστος μισθοδοσίας προσωπικού, μίσθωση εργασίας και μισθώματα ακινήτων και εξοπλισμού. Με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή περαιτέρω στοιχεία αναφορικά με το ακριβές είδος των υπηρεσιών που κατά περίπτωση παρείχε στην μητρική ολλανδική της εταιρεία, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες, οι οποίες δεν αναλύονται στα εκδοθέντα παραστατικά, αφορούν προωθητικές και διαφημιστικές υπηρεσίες και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο οι παρεχόμενες υπηρεσίες να φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 14 του ν.2859/2000.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά την κρίση περί μόνιμης εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρείας στην Ελλάδα, η Υπηρεσία στην Ελλάδα εμπίπτει κατ' ουσίαν στον τομέα της μεταφοράς, καθώς από τον τρόπο οργάνωσης και λειτουργίας της εν λόγω πλατφόρμας μεταφοράς, ο μέσος πελάτης αντιλαμβάνεται ότι κατουσίαν πάροχος αυτής είναι η πλατφόρμα και όχι το άτομο που εκτελεί ουσιαστικά/πραγματικά την υπηρεσία. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα νομολογία αλλά και τα αναφερόμενα στο Πρακτικό της Επιτροπής του ΦΠΑ, η υπηρεσία της μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας («πρόγραμμα μεταφοράς» ως αναφέρει και η προσφεύγουσα) αφορά υπηρεσία άρρηκτα συνδεδεμένη με υπηρεσία μεταφοράς και, κατ' επέκταση, πρέπει να χαρακτηριστεί «υπηρεσία στον τομέα των μεταφορών», καθώς στο πλαίσιο της πλατφόρμας η επιλέγει επαγγελματίες οδηγούς που χρησιμοποιούν δικό τους όχημα και τους παρέχει μια εφαρμογή χωρίς την οποία οι μεν οδηγοί δε θα ήταν σε θέση να παράσχουν τις υπηρεσίες μεταφοράς, τα δε άτομα που επιθυμούν να μετακινηθούν εντός πόλης δε θα είχαν πρόσβαση στις υπηρεσίες των οδηγών. Επιπλέον, η ασκεί αποφασιστική επιρροή επί των όρων παροχής της υπηρεσίας από τους οδηγούς. Ειδικότερα η καθορίζει, μέσω της ομώνυμης εφαρμογής, τουλάχιστον το ανώτατο κόμιστρο, εισπράττει άμεσα το κόμιστρο αυτό από τον πελάτη και εν συνεχεία αποδίδει μέρος του τιμήματος στον οδηγό του οχήματος, και περαιτέρω παρακολουθεί και ελέγχει την ποιότητα της παρεχόμενης υπηρεσίας, των οχημάτων και των οδηγών τους, αλλά και τη συμπεριφορά των τελευταίων, επ' απειλή ακόμη και αποκλεισμού τους. Επομένως, η υπηρεσία μέσω της ηλεκτρονικής αυτής πλατφόρμας μεταφοράς πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα μιας συνολικής υπηρεσίας της οποίας κύριο στοιχείο είναι η υπηρεσία μεταφοράς. Ο ως άνω χαρακτηρισμός επιβεβαιώνεται άλλωστε από τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία η έννοια «υπηρεσία στον τομέα των μεταφορών» καλύπτει όχι μόνον αυτές καθαυτές τις υπηρεσίες μεταφοράς, αλλά και κάθε υπηρεσία που συνδέεται εγγενώς με την υλική πράξη της μετακίνησης προσώπων ή εμπορευμάτων από ένα μέρος σε άλλο χάρη σε μεταφορικό μέσο [βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2015, Grupo Itevelesa κ.λπ., C-168/14, EU:C:2015:685, σκέψεις 45 και 46, και γνωμοδότηση 2/15 (Συμφωνία ελεύθερων συναλλαγών με τη Σιγκαπούρη), της 16ης Μαΐου 2017, EU:C:2017:376, σκέψη 61]. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρεία μέσω της ως άνω δραστηριοποίησής της, παρέχει στην ουσία η ίδια υπηρεσία άρρηκτα συνδεδεμένη με υπηρεσία μεταφοράς στην Ελλάδα, για την παροχή, δε, της υπηρεσίας αυτής έχει δημιουργήσει δεσμούς εξάρτησης σε μόνιμη βάση μέσω των συνεργασιών της με ανθρώπινο δυναμικό και εξοπλισμό στην ημεδαπή. Εξάλλου, η προσφεύγουσα ελληνική εταιρεία μέσω των συγκεκριμένων υπηρεσιών που παρέχει το προσωπικό της και η ίδια συνομολογεί ότι παρέχει (όπως καθοδήγηση ενημέρωση ως προς την απαραίτητη τεκμηρίωση των στοιχείων των οδηγών, ενημέρωση ως προς την παροχή οικονομικών κινήτρων κατόπιν έγκρισης της μητρικής, παρακολούθηση της ποιότητας της παρεχόμενης υπηρεσίας μεταφοράς μέσω της παρατήρησης της βαθμολογίας των παρεχόμενων υπηρεσιών και της διαχείρισης παραπόνων από τους χρήστες) διασφαλίζει τη λειτουργία της πλατφόρμας μέσω της οποίας παρέχεται η κατ' ουσίαν υπηρεσία μεταφοράς στην Ελλάδα.

Δεδομένων όλων των προαναφερθέντων διατάξεων, της σχετικής νομολογίας και των πραγματικών περιστατικών και υφιστάμενων στοιχείων της υπόθεσης, τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα στην μητρική εταιρεία είναι το

εσωτερικό της χώρας και ως εκ τούτου οι παρεχόμενες υπηρεσίες της προς την ολλανδική εταιρεία φορολογούνται στην Ελλάδα και υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

B. Επί των φορολογητέων εισροών

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 34 του ν. 2859/2000 ορίζονται τα εξής:

«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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

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 οينوπνευματωδών 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

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 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 σε 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 Κ.Β.Σ.,

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.

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο 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.

Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση Χ , 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε , στ' και ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι

εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση X , 24, 25, 27, 28 και 47.

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.

.....

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ (αντίστοιχες διατάξεις στο άρθρο 11 του νέου ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής:

«...Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τον Κώδικα Φ.Π.Α.. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.»

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν, και αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν. 4308/2014:

«Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης) ορίζεται ότι «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 παρεχόμενων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή στο άρθρο 9 του ν. 4308/2014 ορίζεται το περιεχόμενο του τιμολογίου και 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. Περαιτέρω, και με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ΑΥΟ, ορίζεται ότι προαναφερθείσα διάταξη «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, όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11.12.2014 στην υπόθεση C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl, ECLI:EU:C:2014:2429, σκέψη 43· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, ECLI:EU:C:2016:690, σκέψη 40· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-518/14, Senatex GmbH, ECLI:EU:C:2016:691, σκέψη 28· απόφαση της 19.10.2017 στην υπόθεση C-101/16, SC Paper Consult SRL, ECLI:EU:C:2017:775, σκέψη 39· απόφαση της 21.3.2018 στην υπόθεση C-533/16, Volkswagen AG, ECLI:EU:C:2018:204, σκέψη 41· απόφαση της 21.11.2018 στην υπόθεση C-664/16, Lucrețiu Hadrian Vădan, ECLI:EU:C:2018:933, σκέψη 39· απόφαση της 03.09.2020 στην υπόθεση C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., ECLI:EU:C:2020:673, σκέψη 43· απόφαση της 18.3.2021 στην υπόθεση C-895/19, A., ECLI:EU:C:2021:216, σκέψη 36· απόφαση της 11.11.2021 στην υπόθεση C-281/2020, Ferimet SL, ECLI:EU:C:2021:910, σκέψη 26· απόφαση της 09.12.2021 στην υπόθεση C-154/2020, Kemwater ProChemie s. r. o., ECLI:EU:C:2021:989, σκέψη 24), για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα (i) η επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, (ii) η επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ και (iii) η λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης). Πέραν από την πλήρωση των ως άνω τριών (3) ουσιαστικών προϋποθέσεων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ

εισροών από το ΦΠΑ εκροών εξαρτάται και από την πλήρωση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, ήτοι προϋποθέσεων που διευκολύνουν αφενός την απόδειξη εκ μέρους της επιχείρησης-υποκείμενης στο ΦΠΑ και αφετέρου τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Μεταξύ αυτών των τυπικών προϋποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας είναι η κατοχή από τη λήπτρια επιχείρηση-υποκείμενη στο ΦΠΑ νόμιμου φορολογικού παραστατικού-τιμολογίου, ήτοι τιμολογίου που (πρέπει να) περιλαμβάνει, καταρχήν, τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014 .

Επειδή επίσης έχει ήδη κριθεί νομολογιακά, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrader, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej v. Białymstoku, ΣΤΕ 483/2012, ΣΤΕ 5372/2012, ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι δεν προκύπτει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για ορισμένες δαπάνες σχετικά με μισθώσεις και διαχείριση επαγγελματικών χώρων επικαλούμενος από την πλευρά του τυπικές και όχι ουσιαστικές παραλείψεις, όπως η μη κατάθεση σχετικών συμφωνητικών στην πλατφόρμα των μισθώσεων και η μη δήλωση ορισμένων ακινήτων ως υποκαταστημάτων/εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας.

Επειδή στο πλαίσιο των ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Οδηγία Ο.3024/24.3.2023, διερευνήθηκε μεταξύ άλλων κατά πόσο για τις δαπάνες, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο ΦΠΑ, υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Ειδικότερα ελέγχθηκαν οι πέντε μεγαλύτερες δαπάνες (αγορές, πάγια, λοιπές δαπάνες) που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα και δυο ακόμα δαπάνες κατά την κρίση του ελέγχου. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου σελ. 18 και 20 διαπιστώθηκαν φορολογητέες δαπάνες που αφορούν μισθώσεις και διαχείριση επαγγελματικών χώρων, για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι στα ληφθέντα τιμολόγια περιγράφονται αόριστα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, και συγκεκριμένα για τις περιπτώσεις μίσθωσης δεν αναγράφονται τα ακίνητα που αφορούν ή τα ακίνητα αυτά δεν έχουν δηλωθεί ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις από την ελεγχόμενη, ώστε να δύναται ο έλεγχος να εξακριβώσει τον προορισμό της δαπάνης και το δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου φόρου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 1 έως 4 του άρθρου 30 και της παρ. 1β του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι ανωτέρω παραλείψεις αφορούν τυπικές παραλείψεις, ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την σχετική νομολογία οι τυπικές παραλείψεις δεν περιορίζουν το δικαίωμα έκπτωσης στην περίπτωση μόνο που η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι όντως πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση. Στην προκειμένη περίπτωση στα επίμαχα τιμολόγια η αναγραφόμενη αιτιολογία είναι γενικόλογη και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες περιγράφονται αόριστα, ενώ η έλλειψη αυτή δεν αναπληρώνεται από άλλα έγγραφα και στοιχεία στα οποία παραπέμπουν τα τιμολόγια, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 και του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014. Ειδικότερα οι υπό κρίση δαπάνες αφορούν κατά κύριο λόγο μισθώσεις ακινήτων, ωστόσο από την πλευρά της προσφεύγουσας τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν τέθηκαν στοιχεία από τα οποία να δύναται να κριθεί ο προορισμός της πραγματοποιηθείσας δαπάνης μίσθωσης και η συσχέτισή της με φορολογητέες πράξεις και να αποκλεισθεί η περίπτωση οι εν λόγω δαπάνες να εμπίπτουν στις περιπτώσεις πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης. Εν προκειμένω, σε ορισμένες περιπτώσεις (στοιχεία εκδοθέντα από - σελ. 19 έκθεσης ελέγχου) δεν αποδείχθηκε ποια ακίνητα αφορούν οι δαπάνες, ενώ σε άλλες περιπτώσεις (..... - σελ. 19 έκθεσης ελέγχου) τα εν λόγω ακίνητα δεν αποδείχθηκε εάν χρησιμοποιούνται ως εγκαταστάσεις της ή για άλλο λόγο, τα συγκεκριμένα φορολογικά διαστήματα. Περαιτέρω και ως προς τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί από την εταιρεία (σελ. 19 έκθεσης) αναφέρεται ως αιτιολογία «αμοιβή επαγγελματία» χωρίς για την εν λόγω αμοιβή να παρέχεται κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν τέθηκαν υπόψη τα αναγκαία στοιχεία για να τεκμηριωθεί από την πλευρά της προσφεύγουσας ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης φόρου, καθώς, ως προαναφέρθηκε, είναι καθοριστικό για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών να προκύπτει σαφώς το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκειμένου να διαπιστωθεί ότι συσχετίζονται με συγκεκριμένη φορολογητέα δραστηριότητα που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος βασίσθηκε ως προς την απόρριψή του δικαιώματος έκπτωσης σε απλές κατά την άποψή της τυπικές παραλείψεις (όπως η αόριστη αιτιολογία και η μη τήρηση από την πλευρά της υποχρεώσεων στην ενημέρωση του μητρώου για τις συμφωνίες της, τις μισθώσεις και τις εγκαταστάσεις της δραστηριότητάς της) απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς αφενός η ίδια ως έχουσα το βάρος της απόδειξης δεν έθεσε στοιχεία που να αναπληρώνουν τις ελλείψεις στην αιτιολογία των φορολογικών παραστατικών, αφετέρου η δήλωση στοιχείων στη φορολογική διοίκηση που αφορούν τη δραστηριότητά της και τις χρησιμοποιούμενες εγκαταστάσεις της αποτελούν καθοριστικές πληροφορίες για την βάση της κρίσης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 31/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση: α) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, β) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, γ) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, δ) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, ε) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, και στ) της με αριθμ./27-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/11/2023.

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	137.895,83
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	68.947,92
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	206.843,75
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	67.491,72
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή	

(ως η με αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	97.958,86
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	48.979,43
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	146.938,29
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	116.996,09
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή	

(ως η με αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Γ) Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	89.641,39
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	44.820,70
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	134.462,09
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	148.677,82

Διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή	
---	--

(ως η με αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Δ) Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	103.421,27
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	51.710,64
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	155.131,91
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	192.985,71
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή	

(ως η με αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021),

Ε) Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/12/2022

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	116.953,31
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	58.476,66
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	175.429,97
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	255.166,95
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή	

(ως η με αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

ΣΤ) Φορολογική περίοδος 01/01/2023-30/11/2023

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	163.648,84
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	81.824,42
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	245.473,26
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	66.304,32
Διαφορά υπολοίπου φόρου προς επιστροφή	255.166,95

(ως η με αριθμ./27-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.