



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1240

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα  
Τηλέφωνο : 213 1312 413  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
  - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθμόν ...../09.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. .... /09.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισροών ποσού 277.056,04 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 138.528,02 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **415.584,06 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 05/12/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ. .... /31-10-2024 & .... /11-11-2024 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η περιέλευση σε γνώση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. των υπ' αριθμ. .... /15-10-2024 και .... /15-10-2024 Πληροφοριακών Δελτίων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την με ID .... /30-09-2024 Πληροφοριακή Έκθεση της εν λόγω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την τελευταία, κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως 2017 παρασχέθηκαν διάφορες συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικές με τη σύσταση της (υπό ίδρυση ακόμη) προσφεύγουσας (με προηγούμενη επωνυμία .....), ήτοι κατ' ουσίαν έξοδα πρώτης εγκατάστασης, από διάφορες ελληνικές εταιρείες παρόχους υπηρεσιών (π.χ. ....) προς τους δύο (2) μετόχους της προσφεύγουσας, δηλαδή:

- την εταιρεία ..... με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. .... και έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία τιμολογήθηκε με το συνολικό ποσό των 1.154.400,15 € και
- την ελληνική ..... με Α.Φ.Μ. .... η οποία τιμολογήθηκε με το συνολικό ποσό των 897.918,35 €.

Στη συνέχεια, εντός του έτους 2018, τα ανωτέρω κόστη επαναχρεώθηκαν (μετακυλίθηκαν) στην (ιδρυθείσα πλέον) προσφεύγουσα από τους ως άνω μετόχους της.

Ωστόσο, υπήρξε μία διαφοροποίηση στις ανωτέρω τιμολογήσεις. Ειδικότερα, ενώ οι τιμολογήσεις από τους Έλληνες παρόχους προς την ελληνική ..... με Α.Φ.Μ. .... και οι μετέπειτα επανατιμολογήσεις προς την προσφεύγουσα είχαν επιβαρυνθεί με ελληνικό Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα άρθρα 14, παρ. 2 (α') και 35, παρ. 1 (α') του ν.2859/2000 (ήδη άρθρα 18, παρ. 2 (α') και 40, παρ. 1 (α') του ν.5144/2024), οι αντίστοιχες τιμολογήσεις και επανατιμολογήσεις προς και από την εταιρεία ..... με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. .... και έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, δεν επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α., καθότι αμφότερα τα σκέλη των συναλλαγών υπήχθησαν σε χρεοπίστωση στη χώρα του εκάστοτε λήπτη των υπηρεσιών (δηλ. αρχικά στο Ηνωμένο Βασίλειο και μετέπειτα στην Ελλάδα), σύμφωνα με τα άρθρα 14, παρ. 2 (α') και 35, παρ. 1 (στ') του ν.2859/2000 (ήδη άρθρα 18, παρ. 2 (α') και 40, παρ. 1 (στ') του ν. 5144/2024)

Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών ύψους **277.056,04 €** που αναλογεί στις επαναχρεώσεις από την εταιρεία ..... με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. .... και έδρα το ....., με την αιτιολογία ότι ο εν λόγω Φ.Π.Α. ουδέποτε εισπράχθηκε, είτε στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε στην Ελλάδα. Μάλιστα, επικαλέστηκε και τις διατάξεις του άρθ. 38 του ν.4987/2022 (ήδη άρθ. 39 του ν.5104/2024), αναφέροντας ότι η προσφεύγουσα απέκτησε φορολογικό πλεονέκτημα από την μη καταβολή του Φ.Π.Α. προς όφελος των ταμειακών ροών της.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. υιοθέτησε πλήρως το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χωρίς να προβεί σε κάποια πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση και καταλόγισε στην προσφεύγουσα τον Φ.Π.Α. εισροών των 277.056,04 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

**Δικαιούται να της αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων των άρθρων 30, παρ. 1 και 3, 32, παρ. 1 και 35, παρ. 1 (στ') του τέως Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000)-Η επίκληση από τον έλεγχο της γενικής διάταξης περί «φοροαποφυγής» του άρθρου 38 του τέως ΚΦΔ είναι όλως αβάσιμη και παράνομη και βασίζεται σε προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή τόσο των προαναφερθεισών διατάξεων της νομοθεσίας ΦΠΑ όσο και της ίδιας της διάταξης του άρθρου 38 του ΚΦΔ.**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 2 (α') του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 18, παρ. 2 (α') του ν.5144/2024) «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».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 35, παρ. 1 του ν.5144/2024) «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον 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 τον φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 (β') του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 37, παρ. 1 (β') του ν.5144/2024) «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 40 του ν.5144/2024):

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

[...]

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο μοναδικός λόγος μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις επανατιμολογήσεις από την εταιρεία ..... με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. .... και έδρα το ..... είναι ότι αυτός δεν καταβλήθηκε ταμειακά στο Δημόσιο λόγω του συστήματος της χρεοπίστωσης, σε αντίθεση με τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στις επαναχρεώσεις από την ελληνική ..... με Α.Φ.Μ. ...., ο οποίος καταβλήθηκε ταμειακά από την τελευταία, έχοντας προηγουμένως επιβαρύνει τα σχετικά τιμολόγια της που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα.

**Επειδή** αντιθέτως, δεν προκύπτει ότι στο πρόσωπο της προσφεύγουσας δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000 (ήδη άρθρα 35 και 37 του ν.5144/2024).

**Επειδή** η απόδοση του οφειλόμενου Φ.Π.Α. στο Δημόσιο δεν πρέπει να ταυτίζεται απαραίτητα με την ταμειακή καταβολή του, ήτοι με την πραγματική χρηματική εκροή εκ μέρους των υπόχρεων προς απόδοση του φόρου. Αυτό σημαίνει ότι σε περιπτώσεις όπως η κρινόμενη, όπου παρέχεται υπηρεσία από αλλοδαπό υποκείμενο στο φόρο σε Έλληνα υποκείμενο στο φόρο και ο φόρος οφείλεται στη χώρα του λήπτη (Ελλάδα), ο φόρος είναι αποδοτέος από τον Έλληνα λήπτη της υπηρεσίας. Δεδομένου ωστόσο του ταυτόχρονου δικαιώματος του λήπτη για ισόποση έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών, προκύπτει η λεγόμενη «χρεοπίστωση», χωρίς να προκύπτει πραγματική χρηματική εκροή για αυτόν, αλλά να θεωρείται ότι ο φόρος έχει αποδοθεί στο Δημόσιο.

**Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση, η αρχική τιμολόγηση από τους Έλληνες παρόχους των υπηρεσιών υπήχθη ορθώς σε χρεοπίστωση στο ..... από τον λήπτη ..... και αντίστοιχα στη συνέχεια η επανατιμολόγηση υπήχθη ορθώς σε χρεοπίστωση στην Ελλάδα από την προσφεύγουσα.

**Επειδή** πρόκειται για μία συναλλαγή που απορρέει από γνήσια επιχειρηματική λογική και ανάγκη (πρωτογενής ανάληψη προκαταρκτικών δαπανών για ίδρυση εταιρείας από τους μετόχους αυτής και μεταγενέστερη μετακύλιση αυτών στην ιδρυθείσα εταιρεία), όπου ο τόπος εγκατάστασης του μετόχου της προσφεύγουσας δεν μπορεί να αποτελεί παράγοντα παραβίασης της θεμελιώδους αρχής της ουδετερότητας του Φ.Π.Α..

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ .....και την ακύρωση της υπ' αριθμόν ...../09.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Ανάλυση	Δήλωση (Α)	Έλεγχος (Β)	ΔΕΔ (Γ)	Διαφορά (Γ) - (Α)
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	277.056,04	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ λόγω ανακρίβειας	0,00	138.528,02	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	415.584,06	0,00	0,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>415.584,06</b>	<b>0,00</b>	

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.