



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2294

**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 20/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /14-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

φορολογικής περιόδου 01/12/2023-31/12/2023, και β) της με αριθμ. /14-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 14/02/2025 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από 20/03/2025 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /14-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/12/2023-31/12/2023, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία η αξία των φορολογητέων εισροών από το δηλωθέν ποσό των 540.418,00 ευρώ στο ποσό των 308.818,00 ευρώ και ο φόρος εισροών από το δηλωθέν ποσό των 128.857,23 ευρώ στο ποσό των 73.273,23 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά στο υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 55.584,00 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ. /14-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024, μειώθηκε το υπόλοιπο προς μεταφορά από την προηγούμενη φορολογική περίοδο κατά το ποσό των 55.584,00 ευρώ, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή να προσδιοριστεί στο ποσό των 444.416,00 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 500.000,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 14/02/2025 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /26-11-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. /21-10-2024 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή ποσού ΦΠΑ 500.000,00 ευρώ, το οποίο αποτελεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2024-30/09/2024 συνολικού ποσού 540.899,39 ευρώ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στον έλεγχο λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την εδρεύουσα στην επιχείρηση «.....», ΑΦΜ:, το με αριθμ. /14-12-2023 τιμολόγιο, με αιτιολογία «.....», καθαρής αξίας 231.600,00 ευρώ, ΦΠΑ 0,00 ευρώ, συνολικής αξίας 231.600,00 ευρώ. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα με α/α /25-01-2024 περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/12/2023-31/12/2023: α) στον κωδ. 303 (εκροές-ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις

λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου) την καθαρή αξία 231.600,00 ευρώ του ανωτέρω τιμολογίου και στον κωδ. 333 (φόρος εκροών που αναλογεί) ποσό 55.584,00 ευρώ και β) στον κωδ. 365 (ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρου 14 παρ. 2α) την καθαρή αξία 231.600,00 ευρώ του ανωτέρω τιμολογίου και στον κωδ. 385 (φόρος εισροών που αναλογεί) ποσό 55.584,00 ευρώ.

Επί των ανωτέρω δεδομένων, διαπιστώθηκε ότι η κυπριακή εταιρεία «.....», ΑΦΜ, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία το με αρθμ. /14-12-2023 τιμολόγιο, λόγω μετακύλισης δαπανών που αφορούν μελέτες του υπό ανέγερση ακινήτου – κτιρίου επί των οδών Λ. (.....), στη θέση «.....» ή «.....» της Περιφέρειας του Δήμου Αττικής, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ επί της καθαρής αξίας 231.600,00 ευρώ. Επομένως, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 άρθρου 14 του ν. 2859/2000 για την επίμαχη συναλλαγή τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου, η εδρεύουσα στην «.....» έπρεπε να χρεώσει ΦΠΑ με συντελεστή 24% επί της καθαρής αξίας 231.600,00 ευρώ του Τιμολογίου Νο /14-12-2023 που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία και να καταβάλει το φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο με την εγγραφή της στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ με τις διαδικασίες της ΠΟΛ.1113/2013 ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1281/26.8.1993. Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη ότι η επίμαχη συναλλαγή δεν αποτελεί ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών, επειδή στο επίμαχο τιμολόγιο δεν έχει υπολογισθεί ΦΠΑ επί της καθαρής αξίας αυτού, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ επί της αξίας αυτού (φόρος εισροών πράξεων λήπτη), σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα φόρο εκροών, τις φορολογητέες εισροές και τον αναλογούντα φόρο εισροών, την εκκαθάριση φόρου της ελεγχόμενης περιόδου 01/12/2023-30/09/2024, το ποσό προς επιστροφή και το ποσό προς έκπτωση της περιόδου 01/09/2024-30/09/2024, όπως παρουσιάζεται στη σελίδα 32 της οικείας έκθεσης και έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσού ΦΠΑ 444.416,00 ευρώ, το οποίο αποτελεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/09/2024-30/09/2024, συνολικού ποσού βάσει ελέγχου 485.315,39 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι υπ' αριθμ. /14-02-2025 και /14-02-2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/12/2023-31/12/2023 και 01/01/2024-30/09/2024.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής και την επιστροφή νομιμότοκα οποιουδήποτε ποσού έχει καταβληθεί στο μεταξύ, επικαλούμενη μη ύπαρξη ουσιαστικής και πραγματικής ζημίας προς το Ελληνικό Δημόσιο από τον χειρισμό του τιμολογίου Νο /14-12-2023 και τις υποβολές των δηλώσεων ΦΠΑ της εταιρείας. Ειδικότερα αναφέρει ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/12/2023 συμπεριέλαβε την εν λόγω υπηρεσία στις δηλώσεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5) και αντίστοιχα στην δήλωση ΦΠΑ (έντυπο Φ2) του Δεκεμβρίου 2023 δηλώνοντας

το ποσό της ανωτέρω υπηρεσίας που έλαβε από την κυπριακή εταιρεία στον κωδικό 303 (εκροές) και στο κωδικό 365 (εισροές) του εντύπου Φ2 και ως εκ τούτου απέδωσε το ΦΠΑ του τιμολόγιου στο ελληνικό Δημόσιο μέσω της δήλωσης του εντύπου Φ5 (ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών) και στη συνέχεια της δήλωσης του εντύπου Φ2 με αποτέλεσμα να μην υφίσταται ουσιαστική και πραγματική ζημία προς το Ελληνικό Δημόσιο παρά την παρέκκλιση και μη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 3, 4 και του άρθρου 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. 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 άρθρων 8 και 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την 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.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή

επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτοτιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 14 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά το υπό κρίση έτος:

«Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών

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

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

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

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) ι. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων

.....

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος

χρησιμοποιεί και δικά του υλικά. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

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.

.....

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.

.....

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσης διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 35 του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1.0 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.

.....

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.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β, γ και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

.....

Άρθρο 35 Υπόχρεοι στο φόρο

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. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ'εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε, στ και ιζ και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο

εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε' , στ' και η' ,

δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο: αα) παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ββ) παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

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,

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 2960/2001 (Α' 265).

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παρ. 4α του άρθρου 29 του Ν. 2960/2001, δεν ισχύει η υποχρέωση που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών χορηγείται έγκριση στα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων και καθορίζεται ο τρόπος, οι διαδικασίες και οι λεπτομέρειες καταβολής του φόρου, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά.

θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα

ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

κ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενος στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, που αποκλειστικά χρησιμοποιεί για την κατασκευή των αγωγών αυτών.

κα) στις περιπτώσεις του άρθρου 5β, ο υποκείμενος στον φόρο, που θεωρείται ότι έχει παραδώσει τα αγαθά στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διευκολύνει την παράδοση αγαθών μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, εφόσον ο υποκείμενος που έχει διευκολύνει την παράδοση των αγαθών δεν είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 5γ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011.

.....»

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 παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»

Επειδή, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτεται άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

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). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως 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, ΗΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gep Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaepito Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Scarbowej v. Bialymstoku, ΣΤΕ 483/2012, ΣΤΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./21-10-2024 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή ποσού ΦΠΑ 500.000,00 ευρώ, διενεργήθηκε, με βάση την υπ' αριθμ./26-11-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/12/2023-30/09/2024 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» συστάθηκε στις 11/07/2023 και έχει ως αντικείμενο εργασιών την υλοποίηση του ανατεθέντος στις 09/08/2023 από το Τεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδος (ΤΕΕ) έργου με τίτλο «ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΣΩ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ» ιδιοκτησίας ΤΕΕ. Συγκεκριμένα, βάσει της από 09/08/2023 Σύμβασης μεταξύ: Αφενός, του Κυρίου του Έργου ΝΠΔΔ με την επωνυμία «.....», με έδρα την, επί της οδού αρ..... ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενου και αφετέρου α) της, επιλεγείσας ως προς υποκατάσταση Αναδόχου του Έργου, εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την, επί της Λεωφόρου αρ....., ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, και β) της Αναδόχου του Έργου Εταιρείας Ειδικού Σκοπού με την επωνυμία «.....», με έδρα την Αθήνα, επί της οδού Λεωφ. αρ., ΑΦΜ Ανάδοχος του Έργου, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία υποκαθιστά την στη εκτέλεση του αντικείμενου της εν λόγω σύμβασης, συμβατικό αντικείμενο αποτελεί η αξιοποίηση μέσω

αντιπαροχής ακινήτου επί των οδών (Κόμβος), στη θέση «.....» ή «.....» της Περιφέρειας του Δήμου Αττικής, ώστε να κατασκευασθεί νεόδμητο κτίριο, με αποκλειστική χρηματοδότηση του Αναδόχου. Ως εργολαβικό αντάλλαγμα προσφέρθηκε στον Ανάδοχο αντιπαροχή επ' αυτού, κατ' εφαρμογή των όρων της Διακήρυξης και των υπολοίπων συμβατικών τευχών (τευχών του Διαγωνισμού) και σχεδίων και με βάση την κείμενη Νομοθεσία του ΤΕΕ, την πολεοδομική και εν γένει την ισχύουσα νομοθεσία.

Στο πλαίσιο της συμμετοχής της εταιρείας στον ανωτέρω διαγωνισμό, που εν τέλει πλειοδότησε και της ανατέθηκε στις 09/08/2023, απαιτήθηκαν να πραγματοποιηθούν ορισμένες μελέτες πριν από το διαγωνισμό και οι οποίες επιβάρυναν προσωρινά τους μελλοντικούς μετόχους της, καθώς η ίδια δεν είχε συσταθεί ακόμα. Στην συνέχεια με την ίδρυση της εταιρείας και την ανάθεση του έργου σε αυτήν, οι εν λόγω δαπάνες τιμολογήθηκαν από τους μετόχους της στην εταιρεία. Ειδικότερα, σύμφωνα με το προσκομισθέν στον έλεγχο Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «..... εγγεγραμμένης στο Μητρώο Εφόρου Εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας με αριθμό εγγραφής, νομίμως εκπροσωπούμενης:

«.....

ΑΡΘΡΟ 1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ

Με το παρόν συμφωνητικό η αναλαμβάνει να καλύψει όλες τις δαπάνες που ανέλαβε ηγια λογαριασμό της πρώτης και η τελευταία συμφωνεί και αναλαμβάνει να προσκομίσει ό,τι παραδοτέο κτλ αφορά στο Ακίνητο προς την Συγκεκριμένα, αντικείμενο του παρόντος συμφωνητικού είναι η αποπληρωμή των εξόδων που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι και αφορούν κυρίως σε αναθέσεις μελετών, υπηρεσιών και λοιπά έξοδα που πραγματοποίησε η για λογαριασμό της

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Account Code 910036 - Expenses for Greek Properties

Date	Type Reference	Currency	Amount	Details
06/09/2022	JVR Inv.	EUR	120.000,00	
09/09/2022	JVR Inv.	EUR	<u>111.600,00</u>	
			131.600,00	

.....»

Σύμφωνα με την από 14/02/2025 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω εδρεύουσα στην Κύπρο επιχείρηση «....., ΑΦΜ: το με αριθμ. /14-12-2023 τιμολόγιο, με αιτιολογία «.....», καθαρής αξίας 231.600,00 ευρώ, ΦΠΑ 0,00 ευρώ, συνολικής αξίας 231.600,00 ευρώ. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα με α/α /25-01-2024 περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/12/2023-31/12/2023: α) στον κωδ. 303 (εκροές-ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου) την καθαρή αξία 231.600,00 ευρώ του ανωτέρω τιμολογίου και στον κωδ. 333 (φόρος εκροών που αναλογεί) ποσό 55.584,00 ευρώ και β) στον κωδ. 365 (ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρου 14 παρ. 2α) την καθαρή αξία 231.600,00 ευρώ του ανωτέρω τιμολογίου και στον κωδ. 385 (φόρος εισροών που αναλογεί) ποσό 55.584,00 ευρώ.

Επί των ανωτέρω δεδομένων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η κυπριακή εταιρεία «.....», ΑΦΜ, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία το με αρθμ. /14-12-2023 τιμολόγιο,

λόγω μετακύλισης δαπανών που αφορούν μελέτες του υπό ανέγερση ακινήτου – κτιρίου επί των οδών (Κόμβος), στη θέση «.....» ή «.....» της Περιφέρειας του Δήμου Αμαρουσίου Αττικής, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ επί της καθαρής αξίας 231.600,00 ευρώ. Επομένως, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 άρθρου 14 του ν. 2859/2000 για την επίμαχη συναλλαγή τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 8 του ιδίου νόμου, η εδρεύουσα στην Κύπρο «.....» έπρεπε να χρεώσει ΦΠΑ με συντελεστή 24% επί της καθαρής αξίας 231.600,00 ευρώ του Τιμολογίου Νο/14-12-2023 που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία και να καταβάλει το φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο με την εγγραφή της στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ με τις διαδικασίες της ΠΟΛ.1113/2013 ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1281/26.8.1993. Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη ότι η επίμαχη συναλλαγή δεν αποτελεί ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών, όπως η προσφεύγουσα είχε δηλώσει στην υποβληθείσα με α/α:/25-01-2024 περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/12/2023 – 31/12/2023 και στον υποβληθέντα με α/α:/25-01-2024 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών της ίδιας περιόδου (καθώς ο τόπος φορολογίας είναι στην Ελλάδα), επειδή στο επίμαχο τιμολόγιο δεν έχει υπολογισθεί ΦΠΑ επί της καθαρής αξίας αυτού, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ επί της αξίας αυτού (φόρος εισροών πράξεων λήπτη), σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα φόρο εκροών, τις φορολογητέες εισροές και τον αναλογούντα φόρο εισροών, την εκκαθάριση φόρου της ελεγχόμενης περιόδου 01/12/2023-30/09/2024, το ποσό προς επιστροφή και το ποσό προς έκπτωση της περιόδου 01/09/2024-30/09/2024, όπως παρουσιάζεται στη σελίδα 32 της οικείας έκθεσης και έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσού ΦΠΑ 444.416,00 ευρώ (αντί του αιτηθέντος ποσού 500.000,00 ευρώ) το οποίο αποτελεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/09/2024-30/09/2024, συνολικού ποσού βάσει ελέγχου 485.315,39 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρει ότι κατά τη φορολογική περίοδο 1/12/2023 έως 31/12/2023 συμπεριέλαβε τη δαπάνη του τιμολογίου Νο/14-12-2023 της ως άνω κυπριακής εταιρείας που αφορούσε μετακύλιση δαπανών στις δηλώσεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5) και αντίστοιχα στην δήλωση ΦΠΑ (έντυπο Φ2) του Δεκεμβρίου 2023. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία δήλωσε το ποσό της ανωτέρω υπηρεσίας που έλαβε από την κυπριακή εταιρεία στον κωδικό 303 (εκροές) και στο κωδικό 365 (εισροές) του εντύπου Φ2 και με το χειρισμό αυτό απέδωσε το ΦΠΑ του τιμολογίου στο ελληνικό Δημόσιο μέσω της δήλωσης του εντύπου Φ5 (ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών) και στη συνέχεια της δήλωσης του εντύπου Φ2 με αποτέλεσμα να μην υφίσταται ουσιαστική και πραγματική ζημία προς το Ελληνικό Δημόσιο παρά την παρέκκλιση και μη συμμόρφωσή της με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 3, 4 και του άρθρου 14 παρ. 4 του ν.2859/2000. Επομένως, θεωρεί πως δεν υφίσταται ουσιαστική και πραγματική ζημία προς το Ελληνικό Δημόσιο, καθώς το ΦΠΑ της ανωτέρω συναλλαγής έχει αποδοθεί από την εταιρεία μέσω της δήλωσης της υπηρεσίας ως ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών και συνεπώς μπορεί διατηρήσει το δικαίωμα έκπτωσης της ανωτέρω δαπάνης ποσού 231.600,00 ευρώ και κατ'

επέκταση του φόρου εισροών αυτής ποσού 55.584 ευρώ και να μην απωλέσει το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εισροών, όπως προσδιορίστηκε στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 3 και του άρθρου 14 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, ο τόπος φορολογίας των επίμαχων δαπανών βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς η κυπριακή εταιρεία έπρεπε να εκδώσει προς την προσφεύγουσα εταιρεία το με Νο/14-12-2023 τιμολόγιο χρεώνοντας ελληνικό ΦΠΑ και καταβάλλοντας το φόρο αυτό στο Ελληνικό Δημόσιο με την εγγραφή της στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ με τις διαδικασίες της ΠΟΛ.1113/2013 ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σύμφωνα με τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1281/26.8.1993. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η κυπριακή εταιρεία «.....», παρά την υποχρέωση που είχε από το νόμο, δεν έλαβε ΑΦΜ/ΦΠΑ, ούτε όρισε φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κ-μ υποκείμενος στο φόρο, παρά την υποχρέωση που έχει από το νόμο, δεν έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ, ούτε διαθέτει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, υπόχρεος για την καταβολή στο Δημόσιο του οφειλόμενου φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών υποκείμενος στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία εφαρμόζοντας την ως άνω διάταξη, συμπεριέλαβε την επίμαχη δαπάνη που τιμολογήθηκε από την κυπριακή εταιρεία στις δηλώσεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5) δηλώνοντας το εν λόγω ποσό στον κωδικό 303 (εκροές) και αποδίδοντας με αυτόν τον τρόπο το ΦΠΑ του τιμολογίου στο ελληνικό Δημόσιο μέσω της δήλωσης του εντύπου Φ5 (ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. δ' του Κώδικα ΦΠΑ σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ΦΠΑ της επίμαχης συναλλαγής με την κυπριακή εταιρεία «.....» έχει αποδοθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία μέσω της δήλωσης της (έντυπο Φ5), ενώ ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε στη συγκεκριμένη περίπτωση ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται για τη φορολογική περίοδο 01/12/2023-31/12/2023 το δικαίωμα έκπτωσης της επίμαχης δαπάνης ποσού 231.600,00 ευρώ και του φόρου εισροών αυτής ποσού 55.584 ευρώ.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 20/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση: α) της με αριθμ./14-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/12/2023-31/12/2023, και β) της με αριθμ./14-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024.

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

Α. Φορολογική περίοδος 01/12/2023-31/12/2023

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	231.600,00	231.600,00	231.600,00	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	540.418,00	308.818,00	540.418,00	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	55.584,00	55.584,00	55.584,00	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	128.857,23	73.273,23	128.857,23	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	73.273,23	17.689,23	73.273,23	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	73.273,23	17.689,23	73.273,23	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./14-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Β. Φορολογική περίοδος 01/01/2024-30/09/2024

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	2.376,00	2.376,00	2.376,00	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.950.818,35	1.950.818,35	1.950.818,35	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	570,24	570,24	570,24	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	541.469,63	485.885,63	541.469,63	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	540.899,39	485.315,39	540.899,39	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	40.899,39	40.899,39	40.899,39	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	500.000,00	444.416,00	500.000,00	

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./14-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου 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.