



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 2094

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968/τ. Β΄/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β΄/27-04-2017).

δ. Της παρ. 4 του άρθρου 6 «Ρυθμίσεις για παράταση ή αναστολή προθεσμιών του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Π.Ν.Π.) με θέμα «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις» (ΦΕΚ 75/τ. Α΄/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ 86/τ. Α΄/25-04-2020).

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

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

4. Την από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα την, που αποτελεί υποκατάστημα της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ:

- α) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2013.
- β) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2014.
- γ) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015.
- δ) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016.
- ε) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017.
- στ) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018.
- ζ) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2019.
- η) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (οικ. έτος 2014).
- θ) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.
- ι) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015.
- ια) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016.
- ιβ) της υπ' αριθ. /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
- 6.** Την Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... », Α.Φ.Μ. , 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:

- 1) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2013 (οικ. έτος

2014), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 3.343,60 € πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.671,80 € και ποσό προστίμου ποσού 1.757,40 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.772,80 €.

2) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 657,41 € πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 328,70 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 986,11 €.

3) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 3.519,49 € πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.759,75 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.279,24 €.

4) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 2.961,88 € πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.480,94 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.442,82 €.

5) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 0,01 €.

6) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 752,36 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 376,18 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.128,54 €.

7) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 441,78 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 220,89 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 662,67 €.

8) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 208,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 104,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 312,38 €.

9) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 383,67 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 191,83 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 575,50 €.

10) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 19.461,53 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 9.730,77 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.192,30 €.

11) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 79.746,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 39.873,43 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 119.620,28 €.

12) Με την υπ' αριθ. /31-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσό διαφοράς φόρου ύψους 12.745,09 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 6.373,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.118,45 €.

Το έτος 1995, ιδρύθηκε η εταιρία με την επωνυμία «.....», με έδρα την και κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών τακτικών υπεραστικών μεταφορών επιβατών, με δικά της τουριστικά λεωφορεία, από Βουλγαρία στην Ελλάδα και από Ελλάδα στην Βουλγαρία.

Στις 20-03-2006, η ως άνω βουλγαρική ίδρυσε στην Αθήνα την «....., ως υποκατάστημα, το οποίο μέχρι το Σεπτέμβριο του έτους 2017 είχε ως κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών τακτικών υπεραστικών μεταφορών με τουριστικά λεωφορεία και με οδηγό μη ιδιοκτήτη και δευτερεύουσες δραστηριότητες την πώληση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων με προμήθεια, την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων με προμήθεια, τις ταχυμεταφορές εγγράφων και αντικειμένων, την διεξαγωγή δραστηριοτήτων ταξιδιωτικών πρακτορείων, το λιανικό εμπόριο εφημερίδων, περιοδικών και βιβλίων, και την παροχή υπηρεσιών χρηματικής διαμεσολάβησης.

Με την από 29-09-2017 σύμβαση, μεταξύ του υποκαταστήματος και της μητρικής, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την από 01-11-2018 σύμβαση (**Σχετ. 2**), συμφωνήθηκε ότι η εν λόγω βουλγαρική εταιρία θα παραχωρεί στο υποκατάστημα στην Ελλάδα χρονοδιαγράμματα και δρομολόγια των ταξιδίων, που πραγματοποιεί, θα διαθέτει στο υποκατάστημα λεωφορεία ιδιοκτησίας της σε καλή τεχνική κατάσταση, (**χωρίς να προκύπτει μίσθωση αυτών στο υποκατάστημα**), θα εξασφαλίζει οδηγούς, που διαθέτουν άδεια άσκησης επαγγέλματος, και θα αναλαμβάνει όλα τα έξοδα σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος, και ότι το υποκατάστημα θα λαμβάνει προμήθεια επί των πωληθέντων εισιτηρίων.

Αρχικώς, και μέχρι τις 27-10-2017, εκδίδονταν στο υποκατάστημα εισιτήρια για την μεταφορά των επιβατών από την Ελλάδα στην Βουλγαρία.

Στις 28.10.2017 μεταβλήθηκε ο τρόπος έκδοσης των εισιτηρίων για την μεταφορά των επιβατών από την Αθήνα προς την Βουλγαρία και εφεξής, τα εισιτήρια εκδίδονται μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας στο διαδίκτυο (online), στο όνομα και για λογαριασμό της βουλγαρικής. Εν συνεχεία, το υποκατάστημα της Ελλάδας απλώς τιμολογεί την βουλγαρική εταιρία για το ποσοστό της προμήθειας επί των πωληθέντων εισιτηρίων που δικαιούται με βάση την ανωτέρω σύμβαση, και στέλνει με έμβασμα στην Βουλγαρία το υπόλοιπο ποσό από την πώληση των εισιτηρίων.

Κατόπιν των υπ' αριθ. /16.04.2019 και /12.06.2019 εντολών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 και Φ.Π.Α., για τη χρήση 2013, τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2018 και την φορολογική περίοδο 01-01/31-03-2019, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του 7ου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 και των ΠΟΛ. 1159/2011, 1124/2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε αφενός η ύπαρξη λογιστικών διαφορών και αφετέρου η μη απόδοση του ΦΠΑ εισιτηρίων οδικής μεταφοράς επιβατών κατ' άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, για το τμήμα διαδρομής ΑΘΗΝΑ - ΠΡΟΜΑΧΩΝΑΣ – ΑΘΗΝΑ, ήτοι εντός της ελληνικής επικρατείας και συγκεκριμένα για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε για λογαριασμό του κεντρικού της αλλοδαπής εταιρείας «.....», με έδρα την ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ, για το διάστημα από 28-10-2017 έως και 31-03-2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Παράβαση του νόμου διά καταλογισμού μεγαλύτερου ΦΠΑ στις πωλήσεις εισιτηρίων μεταφοράς επιβατών. - Επίκληση της ΠΟΛ 1093/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Είσπραξη ΦΠΑ από ξένα τουριστικά λεωφορεία για τις εκτελούμενες στο εσωτερικό της χώρας μεταφορές προσώπων».

Η εκ των υστέρων διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης των αλλοδαπών τουριστικών επιχειρήσεων λεωφορείων, που εκτελούν διεθνείς μεταφορές, και μάλιστα κατά παραβίαση της ανωτέρω ΠΟΛ, συνιστά ευθεία παραβίαση της αρχής της δίκαιης δίκης, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και με το άρθρο 41 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εφαρμόζεται και στις φορολογικές υποθέσεις.

2) Η προσφεύγουσα εταιρία, υποκατάστημα της ανωτέρω βουλγαρικής δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, δεν διαθέτει δικά της επιχειρηματικά κεφάλαια, ούτε αυτόνομη οργανωτική και υλικοτεχνική υποδομή και δικό της ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, δεν φέρει αυτοτελώς τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς της αλλά ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό της βουλγαρικής εταιρίας.

3) Έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της πληρωμής ΦΠΑ για τις μεταφορές αυτές με την καταβολή στο Τελωνείο ποσού 45 Ευρώ για κάθε λεωφορείο, που, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1093/2017**, καλύπτει τόσο την υποχρέωση πληρωμής ΦΠΑ κατά την είσοδο του λεωφορείου όσο και την έξοδο αυτού από την χώρα και ως εκ τούτου είναι μη νόμιμος ο καταλογισμός επιπλέον ποσού ΦΠΑ με βάση την διανυθείσα στο εσωτερικό της χώρας απόσταση διότι συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολόγηση για την παροχή της ίδιας υπηρεσίας.

4) Παράβαση του νόμου διά της απόρριψης της έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών στις διαχειριστικές χρήσεις 2013 και 2014. Η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 4 περ. δ' του Ν.2859/2000, που προβλέπει ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες τροφής του προσωπικού μιας εταιρίας αντίκειται στις διατάξεις της υπ' αριθ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας ΦΠΑ.

5) Παράβαση νόμου διά της επιβολής προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και τόκου του άρθρου 53 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (χρήσεων 2013 έως 2019).

6) Παράβαση του νόμου επί των λογιστικών διαφορών για τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015- Έλλειψη αιτιολογίας – Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

7) Λογιστικές διαφορές επί δαπανών: καυσίμων λεωφορείων (λογαριασμός 64.00.00.123 χρήσεων 2014 και 2015), διαφημίσεων από τον τύπο (λογαριασμός 64.01.00.023 χρήσης 2014) και υλικών άμεσης ανάλωσης (λογαριασμός 64.08.99.023 χρήσεων 2014 και 2015).

8) Μη σύννομη η μη αναγνώριση της λογιστικής διαφοράς: ΦΠΑ Τουριστικών Πακέτων (λογαριασμός 63.98.99.000 χρήσεων 2014 και 2015)

9) Μη σύννομη η μη αναγνώριση των εξόδων: ταξιδίων εξωτερικού (λογαριασμός 64.02.06.000 χρήσης 2015).

10) Μη σύννομη η μη αναγνώριση της λογιστικής διαφοράς: επί των εξόδων προβολής και διαφήμισης (λογαριασμός 63.02.99.001 χρήσης 2015).

11) Μη σύννομη η μη αναγνώριση των λογιστικών διαφορών των δαπανών: επισκευές λεωφορείων (λογαριασμός 62.07.03.121 χρήσης 2013), φωτισμός (λογαριασμός 62.98.00.000 και 62.98.00.013 χρήσης 2013), επισκευές λοιπού εξοπλισμού (λογαριασμός 62.07.04.923 χρήσης 2013), καύσιμα λεωφορείων (λογαριασμός 64.00.00.123 χρήσης 2015), διαφημίσεις από τον τύπο (λογαριασμός 64.02.00.1023 χρήσης 2013), έξοδα προβολής και διαφήμισης (λογαριασμός 64.02.99.001 χρήσης 2013), ΦΠΑ τουριστικών πακέτων (λογαριασμός 63.98.99.000 χρήσης 2013), διάφορα έξοδα 23% (λογαριασμός 64.98.05.023 χρήσης 2013), διάφορα έσοδα και ΦΠΑ (λογαριασμός 64.98.05.000 χρήσης 2013) και έκτακτα και ανόργανα έξοδα (λογαριασμός 81.00.99.000 χρήσης 2013).

12) Μη σύννομη η μη αναγνώριση των λογιστικών διαφορών: καύσιμα λεωφορείων ΦΠΑ 23% και καύσιμα λιπαντικά λεωφορείων ΦΠΑ 24% (λογαριασμοί 64.00.00.123 και 64.00.00.124, χρήσεις 2016 και 2017) και έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας εσωτερικού (λογαριασμός 64.02.06.000, χρήσεις 2016 και 2017).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμος ο καταλογισμός μεγαλύτερου ΦΠΑ στις πωλήσεις εισιτηρίων μεταφοράς επιβατών και ότι η εκ των υστέρων διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης των αλλοδαπών τουριστικών επιχειρήσεων λεωφορείων, που εκτελούν διεθνείς μεταφορές, και μάλιστα κατά παραβίαση της ΠΟΛ 1093/2017, συνιστά ευθεία παραβίαση της αρχής της δίκαιης δίκης, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και με το άρθρο 41 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εφαρμόζεται και στις φορολογικές υποθέσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ. 1α του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 14 του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«παρ. 1. Ορισμοί -Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:... **δ)** Για την εφαρμογή της παραγράφου 10: **αα)** Ως «τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας» νοείται το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται, χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών. **ββ)** Ως «σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης επιβατών εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως «σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης εντός της Κοινότητας επιβατών που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας.....»

παρ. 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ. 1 του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι:

« παρ. 1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 35 παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι: *«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 ... 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 η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο...».

Επειδή όσον αφορά τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, σύμφωνα με τον ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΟ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΕ) αριθ. 282/2011 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζεται ότι: «... **Άρθρο 10**

1. Για την εφαρμογή των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ο τόπος όπου ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας είναι ο τόπος όπου ασκούνται τα καθήκοντα της κεντρικής διοίκησης της επιχείρησης.

2. Για τον καθορισμό του τόπου περί του οποίου η παράγραφος 1, λαμβάνονται υπόψη ο τόπος όπου λαμβάνονται οι βασικές αποφάσεις σχετικά με τη γενική διαχείριση της επιχείρησης, ο τόπος της καταστατικής έδρας της και ο τόπος συνεδρίασης της διεύθυνσης. Όταν ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας δεν μπορεί να καθορισθεί με ασφάλεια βάσει αυτών των κριτηρίων, ο τόπος όπου λαμβάνονται οι βασικές αποφάσεις σχετικά με τη γενική διαχείριση της επιχείρησης είναι το κριτήριο που υπερισχύει.

3. Η απλή παρουσία ταχυδρομικής διεύθυνσης δεν μπορεί να καθορίσει από μόνη της τον τόπο όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο.

Άρθρο 11

1. 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. 2. Για την εφαρμογή των κατωτέρω άρθρων, 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 εκτελεί τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει: α) άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ· β) από 1ης Ιανουαρίου 2013, άρθρο 56 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας 2006/112/ΕΚ· γ) μέχρι 1ης Δεκεμβρίου 2014, άρθρο 58 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ· δ) άρθρο 192α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

3. Το γεγονός και μόνο ότι ένας υπόχρεος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν επαρκεί για να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση.».

Επειδή με την απόφαση του **ΣτΕ 404/2012**, κρίθηκαν τα εξής: «Ο επιτηδευματίας που έχει έδρα σε άλλο κράτος μέλος της ΕΚ και ενεργεί στην Ελλάδα αποκλειστικά φορολογητέες πράξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 (άρθρο 14 νυν 2859/2000), δεν αποκτά άνευ ετέρου και εκ μόνου τού λόγου τούτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, διαφορετική από την έδρα του, παρά μόνο αν η παρουσία της επιχείρησής του στην Ελλάδα εμφανίζει τουλάχιστον μια ελάχιστη συνοχή, αν δηλαδή διατηρεί στην Ελλάδα σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι

αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Εξ άλλου, για να κριθεί αν έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι πράξεις του που σε οικονομικό επίπεδο συνιστούν ενιαία υπηρεσία λαμβάνονται υπ' όψη ενιαίως.....».

Επειδή με την απόφαση του **ΣτΕ 1062/2019**, κρίθηκαν τα εξής: «**ΣΚΕΨΗ 6**Όπως δε έχει επίσης παγίως κριθεί (αποφάσεις ΔΕΕ της 16.10.2014, C-605/12, *Weltony EU:C:2014:2298*, σκ. 57-60, ομοίως C-323/12 σκ. 46, κ.ά., βλ. ήδη και ΣτΕ 167/2018 7μ., ΣτΕ 404/2012 7μ., 2261, ΣτΕ 3114/2015), για να υπάρχει εγκατάσταση του υποκειμένου στην Ελλάδα απαιτείται (και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπερβολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του (ή για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή). Δεν ασκεί δε επιρροή αν σύμβαση μεταξύ δύο κρατών μελών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση με τρόπο διαφορετικό (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 23.3.2006, C-210/04, *Ministero dell' Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate κατά FCE Bank plc*, σκ. 39, βλ. ΣΤΕ 167/2018 7μ.).».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1093/2017** του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με θέμα: «Είσπραξη ΦΠΑ από ξένα τουριστικά λεωφορεία για τις εκτελούμενες στο εσωτερικό της χώρας μεταφορές προσώπων» διευκρινίστηκε ότι:

« Κατόπιν ερωτημάτων που έχουν τεθεί υπόψη της Υπηρεσίας μας και εξαιτίας προβλημάτων και παρανοήσεων που έχουν ανακύψει κατά την εφαρμογή της ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την ΠΟΛ.1283/25.10.1996 Α.Υ.Ο., αναφορικά με την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ στις διεθνείς μεταφορές προσώπων που εκτελούνται από εκμεταλλευτές αλλοδαπών τουριστικών λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας , υπενθυμίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ δεν φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας (πρώην άρθρο 12 παρ. 2.β και παρ 4.β του ν. 1642/1986). Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο των αντιστοίχων διατάξεων του άρθρου 48 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου περί ΦΠΑ.

2. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, καθορίστηκε απλουστευμένη διαδικασία με την ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο., όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1283/25.10.1996 Α.Υ.Ο. σύμφωνα με την οποία τα τουριστικά λεωφορεία (δηλαδή οποιοδήποτε όχημα εκτελεί διεθνείς μεταφορές και έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει 10 τουλάχιστον άτομα, συμπεριλαμβανόμενου και του οδηγού, ανεξάρτητα αν πρόκειται για τακτική ή μη γραμμή), που είναι καταχωρημένα σε χώρα του εξωτερικού όταν εισέρχονται στην Ελλάδα μεταφέροντας επιβάτες,

καταβάλλουν στο αρμόδιο τελωνείο εισόδου με τη χρήση των παραβόλων ΦΠΑ ένα κατ' αποκοπή ποσό φόρου το οποίο ανέρχεται σε 30 ευρώ για λεωφορεία μέχρι 30 θέσεις και 45 ευρώ για λεωφορεία με περισσότερες θέσεις.

3. Με την ανωτέρω διαδικασία, εξασφαλίζεται η απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας, ενώ το διοικητικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης παραμένουν χαμηλά για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενους στο φόρο μεταφορείς που εκτελούν διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων. Με το κατ' αποκοπή ποσό φόρου που καταβάλλεται στο τελωνείο εισόδου, εκπληρώνονται άπαξ οι φορολογικές υποχρεώσεις, όσον αφορά στον ΦΠΑ, των εν λόγω μεταφορέων τόσο κατά την είσοδο των λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας όσο και κατά την έξοδό τους από αυτήν. Συνεπώς, ο ΦΠΑ καταβάλλεται με την απλουστευμένη διαδικασία, χωρίς να απαιτείται λήψη ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ ή ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ανάλογα και ανεξάρτητα αν πρόκειται για τακτικές ή έκτακτες μεταφορές προσώπων αυτής.

4. Διευκρινίζεται επίσης ότι στην περίπτωση κατά την οποία οι εγκατεστημένοι εκτός του εσωτερικού της χώρας μας μεταφορείς για τις υπηρεσίες διεθνούς μεταφοράς επιβατών πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η κείμενη φορολογική νομοθεσία για μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εφαρμόζονται οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης που θέτει ο Κώδικας ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αποτελεί νόμιμο υποκατάστημα (ίδρυση 20.3.2006) στην Ελλάδα της βουλγαρικής εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει και έχει την μόνιμη εγκατάστασή της στην Σόφια της Βουλγαρίας.

Επειδή, με την από 29.9.2017 σύμβαση, μεταξύ του υποκαταστήματος και της μητρικής βουλγαρικής εταιρείας, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την από 1.11.2018 σύμβαση, συμφωνήθηκαν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του εντολοδότη (βουλγαρική) και τα αντίστοιχα του εκτελεστή (προσφεύγουσα). Σύμφωνα με την ανωτέρω σύμβαση η βουλγαρική εταιρεία θα παραχωρεί στο υποκατάστημα στην Ελλάδα προγράμματα και δρομολόγια των ταξιδίων που πραγματοποιεί, θα παραχωρεί στο υποκατάστημα λεωφορεία σε καλή κατάσταση, συνοδευόμενα με τα απαραίτητα έγγραφα σύμφωνα με τον κανονισμό 684/1992 της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (**δεν προκύπτει μίσθωση αυτών στο υποκατάστημα**), θα εξασφαλίζει οδηγούς με δικαίωμα άσκησης επαγγέλματος, θα εξασφαλίζει καύσιμα για την εκτέλεση της μεταφοράς για όλη την διαδρομή και θα αναλαμβάνει όλα τα έξοδα σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος.

Όσον αφορά στους οικονομικούς όρους και την πληρωμή των υπηρεσιών, καθορίστηκε η αμοιβή του εκτελεστή (προσφεύγουσα) ο οποίος θα λαμβάνει μεσητεία 20% επί της αξίας των ηλεκτρονικών εισιτηρίων.

Επειδή αρχικώς, και μέχρι τις 27/10/2017, εκδίδονταν στο υποκατάστημα εισιτήρια για την μεταφορά των επιβατών από την Ελλάδα στην Βουλγαρία. Στις **28/10/2017** μεταβλήθηκε ο τρόπος έκδοσης των εισιτηρίων για την μεταφορά των επιβατών από την Αθήνα προς την Βουλγαρία και

εφεξής, τα εισιτήρια εκδίδονται μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας στο διαδίκτυο (online), στο όνομα και για λογαριασμό της βουλγαρικής. Εν συνεχεία, το υποκατάστημα της Ελλάδας απλώς τιμολογεί την βουλγαρική εταιρία για το ποσοστό της προμήθειας επί των πωληθέντων εισιτηρίων που δικαιούται με βάση την ανωτέρω σύμβαση, και στέλνει με έμβασμα στην Βουλγαρία το υπόλοιπο ποσό από την πώληση των εισιτηρίων.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., κρίθηκε ότι **από 28/10/2017** (ημερομηνία μεταβολής του τρόπου έκδοσης των εισιτηρίων) η προσφεύγουσα δεν υπολόγισε και δεν απέδωσε το Φ.Π.Α. εισιτηρίων οδικής μεταφοράς επιβατών κατ' άρθρο 14 παρ 1 Ν 2859/2000, ως είχε υποχρέωση για τις παρακάτω διαχειριστικές περιόδους και για το τμήμα διαδρομής ΑΘΗΝΑ – ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ-ΑΘΗΝΑ εντός της ελληνικής επικρατείας και συγκεκριμένα για τις πωλήσεις που πραγματοποιήσατε για λογαριασμό του κεντρικού της αλλοδαπής εταιρείας, με έδρα την ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ, ο οποίος είχε ως κατωτέρω:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΤ ΦΠΑ	ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΔΙΑΔΡΟΜΗ ΑΘΗΝΑ ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ 610/792 ΚΜ Η 77,03%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΕΝΤΟΣ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	ΦΠΑ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΕΚΤΟΣ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
		ΛΟΓ ΓΕΝ ΛΟΓ 35.02 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΙΑ ΛΟΓ ΤΣΗ					
28/10-31/12/17	24%	124.943,60		96.244,06	77.616,18	18.627,88	28.699,54

ΣΗΜΕΙΩΣΗ ελέγχου «Για τον καταλογισμό του φπα ποσού 18.627,88 ευρώ για την αξία του εισιτηρίου το οποίο εκδίδεται από την παραπάνω αλλοδαπή εταιρεία και εκτυπώνεται από το υποκατάστημα ελεγχόμενη από εμάς εταιρεία και συγκεκριμένα για την διαδρομή ΑΘΗΝΑ – ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ- ΑΘΗΝΑ τα οποία διανύουν τα τουριστικά λεωφορεία ιδιοκτησίας της ,ο παρών ελεγχος αύξησε τα φορολογητέα έσοδα με φπα 24% κατά το ποσόν 77.616,18 ευρώ και τα με δικαίωμα έκπτωσης του φπα με το ποσόν 28.699,54 και συνεπώς και τα ακαθάριστα έσοδα συνολικά με το ποσόν 106.315,72 ευρώ Η παραπάνω αύξηση των εσόδων έγινε για την σωστή απεικόνιση του ΦΠΑ και δεν θα ισχύσει για την φορολογία εισοδήματος διότι το ανωτέρω ποσόν αφορά πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων δηλαδή έσοδο της αλλοδαπής εταιρείας» (σελ. 56 της έκθ. ελέγχου Φ.Π.Α.)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΤ ΦΠΑ	ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΔΙΑΔΡΟΜΗ ΑΘΗΝΑ ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΕΝΤΟΣ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	ΦΠΑ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΕΚΤΟΣ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
		ΛΟΓ ΓΕΝ ΛΟΓ 35.02 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΙΑ ΛΟΓ ΤΣΗ					
01/01-31/12/18	24%	534.889,50		412.025,38	332.278,54	79.746,85	122.864,12

ΣΗΜΕΙΩΣΗ ελέγχου «Για τον καταλογισμό του φπα ποσού 79.746,85 ευρώ για την αξία του εισιτηρίου το οποίο εκδίδεται από την παραπάνω αλλοδαπή εταιρεία και εκτυπώνεται από το υποκατάστημα ελεγχόμενη από εμάς εταιρεία και συγκεκριμένα για την διαδρομή ΑΘΗΝΑ –

ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ- ΑΘΗΝΑ την οποία διανύει η λεωφορειακή γραμμή ιδιοκτησίας της ,ο παρών έλεγχος αύξησε τα φορολογητέα έσοδα με φπα 24% κατά το ποσόν 332.278,54 ευρώ και τα με δικαίωμα έκπτωσης του φπα με το ποσόν 122.864,12 και συνεπώς και τα ακαθάριστα έσοδα συνολικά με το ποσόν 455,142,66 ευρώ Η παραπάνω αύξηση των εσόδων έγινε για την σωστή απεικόνιση του ΦΠΑ και δεν θα ισχύσει για την φορολογία εισοδήματος διότι το ανωτέρω ποσόν αφορά πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων δηλαδή έσοδο της αλλοδαπής εταιρείας

(σελ 63-64 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΤ ΦΠΑ	ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΛΟΓ ΓΕΝ ΛΟΓ 35.02 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΛΟΓ ΤΣΗ	ΔΙΑΔΡΟΜΗ ΑΘΗΝΑ ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΕΝΤΟΣ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	ΦΠΑ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟΥ ΕΚΤΟΣ ΕΛΛΗΝ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
01/01-31/03/19	24%	85.485,75	65.849,67	53.104,57	12.745,09	19.636,08

ΣΗΜΕΙΩΣΗ ελέγχου «Για τον καταλογισμό του φπα ποσού 12.745,09 ευρώ για την αξία του εισιτηρίου το οποίο εκδίδεται από την παραπάνω αλλοδαπή εταιρεία και εκτυπώνεται από το υποκατάστημα ελεγχόμενη από εμάς εταιρεία και συγκεκριμένα για την διαδρομή ΑΘΗΝΑ – ΠΡΟΜΑΧΩΝΑ- ΑΘΗΝΑ την οποία διανύει η λεωφορειακή γραμμή ιδιοκτησίας της ,ο παρών έλεγχος αύξησε τα φορολογητέα έσοδα με φπα 24% κατά το ποσόν 53.104,57 ευρώ και τα με δικαίωμα έκπτωσης του φπα με το ποσόν 19.636,08 και συνεπώς και τα ακαθάριστα έσοδα συνολικά με το ποσόν 72.740,65 ευρώ Η παραπάνω αύξηση των εσόδων έγινε για την σωστή απεικόνιση του ΦΠΑ και δεν θα ισχύσει για την φορολογία εισοδήματος διότι το ανωτέρω ποσόν αφορά πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων δηλαδή είναι έσοδο της αλλοδαπής εταιρείας

(σελ 69 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.)

Επειδή η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται ότι δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς δεν ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα μεταφοράς επιβατών, αφού δεν διαθέτει δικά της επιχειρηματικά κεφάλαια για την χρηματοδότηση της δραστηριότητάς της, δεν διαθέτει αυτόνομη οργανωτική και υλικοτεχνική υποδομή και δικό της ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, δεν φέρει αυτοτελώς τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς της και ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό της βουλγαρικής εταιρίας, η οποία φέρει τον οικονομικό κίνδυνο της ασκούμενης δραστηριότητας μεταφοράς επιβατών, διαθέτει ίδια κεφάλαια για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας, διαθέτει το απαραίτητο για την άσκηση της δραστηριότητας μεταφοράς των επιβατών τεχνικό και διοικητικό προσωπικό και την αναγκαία υλικοτεχνική υποδομή, καθορίζει τα χρονοδιαγράμματα και τα δρομολόγια των γραμμών και φέρει τα έξοδα σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος ή ζημιών εν γένει. Επιπροσθέτως, η βουλγαρική εταιρία «.....», που εκτελεί τις διεθνείς μεταφορές από την Βουλγαρία στην Ελλάδα και από την Ελλάδα στην Βουλγαρία με τακτικές λεωφορειακές γραμμές, έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της πληρωμής Φ.Π.Α. για τις μεταφορές αυτές με την καταβολή στο Τελωνείο ποσού 45 Ευρώ για κάθε λεωφορείο, που, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1093/2017, καλύπτει τόσο την

υποχρέωση πληρωμής ΦΠΑ κατά την είσοδο του λεωφορείου όσο και την έξοδο αυτού από την χώρα. Συνεπώς, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, ο καταλογισμός επιπλέον ποσού Φ.Π.Α. με βάση την διανυθείσα στο εσωτερικό της χώρας απόσταση συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολόγηση για την παροχή της ίδιας υπηρεσίας και συνυποβάλει τα αποδεικτικά καταβολής Φ.Π.Α., από κάθε λεωφορείο ιδιοκτησίας της αλλοδαπής εταιρείας, ήτοι: των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2017, των μηνών Φεβρουαρίου έως και Δεκεμβρίου 2018 και των μηνών Ιανουαρίου έως και Μαρτίου 2019, και πίνακες με τα εισιτήρια που εκδόθηκαν από τον μήνα Οκτώβριο του 2017 έως και τον μήνα Μάρτιο του 2019. Επικουρικώς δε, ζητά, σε περίπτωση που υποτεθεί ότι οφείλεται Φ.Π.Α. από την ίδια για τη διαδρομή που διανύθηκε στο εσωτερικό της χώρας, να αφαιρεθούν τα χρηματικά ποσά που ήδη καταβλήθηκαν για Φ.Π.Α. δυνάμει της ΠΟΛ. 1093/2017.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα με το με αριθμ. πρωτ. /27-12-2019 απαντητικό σημείωμα απόψεων της σχετικά με το αριθμ. πρωτ. /09-12-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ανέφερε ότι δεν έπρεπε να της επιβληθεί Φ.Π.Α. για το μέρος της διαδρομής εντός της ελληνικής επικράτειας επί των εκδιδόμενων ηλεκτρονικών εισιτηρίων μεταφοράς επιβατών ΑΘΗΝΑ-ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ-ΑΘΗΝΑ από την αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τη Βουλγαρία και τα οποία εκτυπώνονται από το υποκατάστημά της στην Ελλάδα με την επωνυμία από 28/10/2017-31/03/2019, διότι κατά την είσοδο των λεωφορείων της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρείας στο τελωνείο του Προμαχώνα καταβάλλεται κατ' αποκοπή φόρος Φ.Π.Α. ανάλογα με τον αριθμό των επιβατών των λεωφορείων που εκτελούν την τακτική λεωφορειακή γραμμή ΑΘΗΝΑ-ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ-ΑΘΗΝΑ και δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. για την αναλογία που εκτελούν τα ανωτέρω λεωφορεία εντός της ελληνικής επικράτειας, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1093/2017.

Επειδή, ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. αλλά και την απάντηση στο ως άνω σημείωμα απόψεων της προσφεύγουσας, έκρινε ότι η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει στη διάταξη της παραγράφου 4 της ΠΟΛ. 1093/2017 και έχουν εφαρμογή οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης που θέτει ο Κώδικας Φ.Π.Α. για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών.

Επειδή, ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν εξέτασε το ζήτημα της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα με βάση τα κριτήρια που θέτει η φορολογία του Φ.Π.Α., καθώς δε γίνεται καμία μνεία σχετικά με το αν η προσφεύγουσα (υποκατάστημα της βουλγάρικης) δύναται να ασκήσει αυτοτελώς από τον χώρο της έδρας της την δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών τακτικών υπεραστικών μεταφορών επιβατών, αν διαθέτει αυτόνομη οργανωτική και υλικοτεχνική υποδομή και δικό της ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, ήτοι των αναγκαίων και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την παροχή των ως άνω υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, ο καταλογισμός του Φ.Π.Α των εισιτηρίων οδικής μεταφοράς επιβατών (άρθ. 14 παρ. 1 Ν 2859/2000), για τις ανωτέρω διαχειριστικές

περιόδους και για το τμήμα διαδρομής ΑΘΗΝΑ – ΠΡΟΜΑΧΩΝΑΣ – ΑΘΗΝΑ, ήτοι εντός της ελληνικής επικρατείας και συγκεκριμένα για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε για λογαριασμό του κεντρικού της αλλοδαπής εταιρείας, είναι πλημμελώς αιτιολογημένος, καθώς δεν εκτίθενται τα νομικά και **πραγματικά περιστατικά** επί των οποίων στηρίχτηκε η Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015** έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.*

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α)β),γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.....».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη η μη αναγνώριση των λογιστικών διαφορών χρήσης 2013 και φορολογικών ετών 2014 έως και 2017.

Επειδή, για τις λογιστικές διαφορές, για την χρήση 2013 έγινε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 31 του Ν. 2238/94 ενώ για τις λογιστικές διαφορές ετών 2014 έως και 2017 έγινε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013), όπως προκύπτει από την ανάλυση αυτών στην από 31-12-2019 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες αιτιολογούνται πλήρως και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2013-2017.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά στις λογιστικές διαφορές, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31-12-2019 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην σελίδα 33 της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι ο παρών έλεγχος προέβη σε κατάσχεση τιμολογίων και ως εκ τούτου ήταν ανέφικτη η αντίκρουση των λογιστικών διαφορών από μέρους της .

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις του ελέγχου, ο έλεγχος ζήτησε την προσκόμιση φορολογικών στοιχείων α) ετών 2013 - 2017 για έλεγχο φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών και β) του έτους 2018 καθώς της φορολογικής περιόδου 01-01/31-03-19 για έλεγχο φορολογίας Φ.Π.Α. και ουδέποτε συνέταξε έκθεση κατάσχεσης και επίδοσής της για τα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της, οι οποίοι προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράβαση νόμου διά της επιβολής προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και τόκου του άρθρου 53 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (χρήσεων 2013 έως 2019).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι:
«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 καθορίζεται το ύψος του προστίμου εάν το ποσό φόρου που προκύπτει βάσει φορολογικής δήλωσης υπολείπεται του ποσού φόρου που προκύπτει

βάσει διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση (κατόπιν ελέγχου).

Επειδή για τις χρήσεις από 01/01/2014 και μετέπειτα έχουν εφαρμογή τα άρθρα 53 παρ. 1 για την επιβολή τόκων εκπρόθεσμης καταβολής φόρων και 58 για υποβολή ανακριβούς ή μη υποβολή δήλωσης φόρου του Ν. 4174/2013 καθώς και η διευκρινιστική ΠΟΛ 1252/2015.

Το άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου και με αυτό θεσπίστηκαν διακριτά πρόστιμα για παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων και τη μη σωστή απόδοση ΦΠΑ.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... », Α.Φ.Μ. , ως εξής: **A)** την **απόρριψη** και επικύρωση όσον αφορά: 1) τις υπ' αριθμ. , , και /31-12-2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και 2) τις υπ' αριθμ. , , και /31-12-2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και **B)** την **αποδοχή και ακύρωση** όσον αφορά: τις υπ' αριθμ. , και /31-12-2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί στην επανέκδοση των καταλογιστικών πράξεων κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης επί των κάτωθι πράξεων:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΑΞΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΧΡΗΣΗ – ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1	..... /31- 12-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	6.772,80 €	6.772,80 €
2	..... /31-	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	986,11 €	986,11 €

	12-2019				
3	..... /31- 12-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2015	5.279,24 €	5.279,24 €
4	..... /31- 12-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2016	4.442,82 €	4.442,82 €
5	1439/31-12-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2017	0,01 €	0,01 €
6	..... /31- 12-2019	Φ.Π.Α.	2013	1.128,54 €	1.128,54 €
7	..... /31- 12-2019	Φ.Π.Α.	2014	662,67 €	662,67 €
8	..... /31- 12-2019	Φ.Π.Α.	2015	312,38 €	312,38 €
9	..... /31- 12-2019	Φ.Π.Α.	2016	575,50 €	575,50 €
10	..... /31- <u>12-2019</u>	Φ.Π.Α.	2017	29.192,30 €	0,00 €
11	..... /31- <u>12-2019</u>	Φ.Π.Α.	2018	119.620,28 €	0,00 €
12	..... /31- <u>12-2019</u>	Φ.Π.Α.	01/01- 31/03/2019	19.118,45 €	0,00 €

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**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.