



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 07/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1178

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/02/2018** με αριθμό πρωτοκόλλου **3499** ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας «**Ι. ΔΟΡΔΙΟΣ & ΥΙΟΣ ΑΕ**» – **Α.Φ.Μ. 099773974**, με κύρια δραστηριότητα την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων, που εδρεύει στην πόλη της Θεσσαλονίκης, επί του 4^{ου} χιλιομέτρου Θεσσαλονίκης Καλοχωρίου-Μενεμένης, Τ.Κ.54628, κατά της: α) με αριθμό **1265/29-12-2017** και με αριθμό **TAXIS 10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και β) με αριθμό **1267/29-12-2017** και με αριθμό **TAXIS 12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 01-03-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 08-02-2018** και με **αριθμό πρωτοκόλλου 3499 ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **1265/10/29-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους **6.793,37€** πλέον προσαυξήσεων ύψους **8.152,03€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **14.945,40€**.

-Με την υπ' αριθμ. **1267/28/29-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, ύψους 300,00€, διότι υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, έτους 2012, με ανακριβές περιεχόμενο.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στο ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, βάσει των διατάξεων των άρθρων του Ν.2859/2000 και της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011, δυνάμει της υπ' αριθμ. 241/20-06-2017 σχετικής εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με την από 29/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τον ΦΠΑ, που αντιστοιχεί σε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της δραστηριότητας της, εκδόσεως της «ΔΕΣΠΟΙΝΑΣ ΔΟΡΔΙΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ» με ΑΦΜ:046080781, των οποίων ο έλεγχος παραγωγικότητας καθίστατο αδύνατος, λόγω της αόριστης περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της, στο Λογαριασμό: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικού ποσού 29.536,39€, και έχει εκπέσει αντίστοιχα τον αναλογούντα ΦΠΑ των τιμολογίων, ποσού 6.793,37€, τα οποία απεικονίζονται μαζί με τον αντίστοιχο φόρο(ΦΠΑ), ως παρακάτω:

Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών	αξία	ΦΠΑ(23%)
71/31-01-2012	2.424,39	557,61
72/29-02-2012	3.254,00	748,42
73/30-03-2012	1.052,00	241,96
74/30-04-2012	3.180,00	731,40
75/31-05-2012	2.410,00	554,30
76/30-06-2012	1.140,00	262,20
77/31-07-2012	3.181,00	731,63
78/31-08-2012	1.190,00	273,70
79/30-09-2012	1.145,00	263,35
80/30-10-2012	3.570,00	821,10
81/30-11-2012	3.782,00	869,86
82/27-12-2012	3.208,00	737,84
ΣΥΝΟΛΑ	29.536,39	6.793,37

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **3499/08-02-2018** ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1) Μη ορθή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απόρριψης των δαπανών.

Η Φορολογική Αρχή στην εκδοθείσα έκθεση ελέγχου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, να λαμβάνει υπόψη της όλα τα στοιχεία που προσκομίζει ο ελεγχόμενος Φορολογούμενος και να δέχεται αυτά ή να τα απορρίπτει με πλήρη και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, ενέργεια που δεν έπραξε για τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που απερρίφθησαν λόγω αοριστίας.

2) Μη ορθή εφαρμογή του νόμου, με αναφορά στην παραγωγικότητα των επίδικων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, που είναι καταχωρημένα στο λογ.: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσού: 29.536,39€.- Αβάσιμα τα συμπεράσματα του ελέγχου λόγω ύπαρξης παραγωγικότητας της δαπάνης των προαναφερόμενων επίδικων τιμολογίων.

3) Αντίθετη στο νόμο και στις Ευρωπαϊκές Οδηγίες η μη έκπτωση φόρου(ΦΠΑ) από τα τιμολόγια, του λογ.: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσού: 29.536,39€.

4) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπάνης ύψους 1.142,41€ που αφορά τραπεζικούς τόκους δανείων.

Ως προς το πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως **συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.** Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, από την από 29-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και δη στο κεφ. 5.3. «Έλεγχος δαπανών –λογιστικές διαφορές και Γ) 64.00.0106, σελ. 21-22,» προκύπτουν με σαφήνεια οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών, και μνημονεύονται οι σχετικές φορολογικές διατάξεις και οι αντίστοιχες αποφάσεις του Σ.τ.Ε , στις οποίες βασίστηκε ο φορολογικός έλεγχος για την μη αναγνώριση τους από την έκπτωση των ακαθαρίστων εσόδων της επίδικης διαχειριστικής περιόδου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι και έωλοι.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί μη ορθής εφαρμογής του νόμου όσον αφορά την παραγωγικότητα των δαπανών των επίδικων τιμολογίων και περί αβασιμότητας των συμπερασμάτων του ελέγχου.

Επειδή, η παραγωγικότητα των δαπανών ως κύρια προϋπόθεση για την αναγνώριση της και την έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα αφορά τη φορολογία εισοδήματος και ως εκ τούτου παρέλκει κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς το τρίτο λόγο περί αντίθετης στο νόμο και στις Ευρωπαϊκές Οδηγίες η μη έκπτωση φόρου (ΦΠΑ) από τα επίμαχα τιμολόγια βάσει των οποίων διατυπώνεται η αρχή της έκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α., για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο, εφ' όσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των υπαγομένων στον Φ.Π.Α. πράξεων του και περί του ότι οι τυπικές πλημμέλειες (αόριστη περιγραφή) στα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα δεν μπορούν να της στερήσουν το δικαίωμα έκπτωσης, καθόσον αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι, « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...», στο άρθρο 5 παρ 1 ότι : « 1.Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.», στο άρθρο 8 παρ 1 ότι, «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.» στο άρθρο 14 παρ 2 ότι, «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...» στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 και 4 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται

στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ** ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) **νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ΄ αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...**».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/EK** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου **η του παρέχοντος υπηρεσίες,**», το άρθρο 14 ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις: α) ..., β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, γ) ... 3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα», κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» κατά δε το άρθρο 25, «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».,

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 εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το **σύνολο των φορολογητέων πράξεων** και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 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 περισσοτέρων 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...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται

ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, στην υπ' αριθμ. C-95/2007 απόφαση του ΔΕΚ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: « Μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης **βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών.Η εν λόγω πρακτική **βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθεμένης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής,** (βλ. σκέψεις 62-63, 65-68, 72, διατακτ. 2)...».**

Επειδή, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται για τις υπό κρίση χρήσεις με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ). Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 11 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: **«1 Για την πώληση αγαθών [...] από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. 11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση,**

αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. [...] Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «...όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.» (C-324/11).

Επειδή, «..... από τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11 προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να στερήσει την έκπτωση α) **αν δεν αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία**, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη επί της οποίας η έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης, ή β) **με την αιτιολογία ότι ο λήπτης δεν βεβαιώθηκε, πρώτον**, ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών είχε την ιδιότητα του υποκείμενου, δεύτερον, ότι διέθετε τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, **τρίτον**, ότι είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, ή γ) με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα τρία προαναφερθέντα στοιχεία, παρά το γεγονός ότι πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία 2006/112 για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου. Σχετική είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-18/13.» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 822).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά: «47. Συναφώς, διευκρινίζεται ότι **οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης**, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X

της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 49. Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. 50. Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, **βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς** (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ.*, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 42 έως 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 52. Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, **στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική**. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)» (ΔΕΚ C-332/2015 σκέψεις 47, 49, 50 και 52).

Επειδή «32. Καταρχάς, τα τιμολόγια εξυπηρετούν τον σκοπό να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος καταβολής του φόρου από τον εκδότη του τιμολογίου. 38. Με τις πρόσθετες αυτές ενδείξεις παρέχεται επομένως στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών η δυνατότητα ελέγχου του κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου κατέβαλε τον πράγματι αναλογούντα φόρο για την παροχή του. Συγκεκριμένα, με τις ενδείξεις αυτές, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών μπορούν ιδίως να επαληθεύσουν αν ο εκδότης προσδιόρισε τον τόπο της παροχής (άρθρα 31 επ. της οδηγίας ΦΠΑ), τη βάση υπολογισμού του φόρου (άρθρα 72 επ.) και τον φορολογικό συντελεστή (άρθρα 93 επ.), σε συμμόρφωση με τους αντίστοιχους κανόνες, καθώς και αν ορθώς θεωρεί ότι εφαρμόζεται απαλλαγή από τον φόρο (άρθρα 131 επ.) ή αν δικαιολογημένως εκτιμά ότι ο φόρος οφείλεται από τον λήπτη

της παροχής αντί από τον ίδιο (άρθρα 192α επ.). 55. Τυχόν αμφιβολίες όσον αφορά τη χρήση παροχής για την οικονομική δραστηριότητα του λήπτη της μπορούν, συνεπώς, εν τέλει να αρθούν πλήρως στο πλαίσιο ελέγχου μόνο μέσω συμπληρωματικών αποδεικτικών μέσων. 56. Μολονότι κατά κανόνα και ο ίδιος ο λήπτης του τιμολογίου έχει συμφέρον να ζητήσει από τον εκδότη του τιμολογίου όσο το δυνατόν λεπτομερέστερη περιγραφή της παροχής προκειμένου, σε περίπτωση ελέγχου από τις φορολογικές αρχές, να περιορίσει την επιβάρυνσή του λόγω της προσκομίσεως συμπληρωματικών αποδεικτικών μέσων, εντούτοις το κίνητρο αυτό υπέρ της λεπτομερέστερης περιγραφής της παροχής υπάρχει χωρίς η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου να εμποδίζεται εξαρχής νομικώς από τη θέση αόριστων προϋποθέσεων όσον αφορά την ακρίβεια της περιγραφής της παροχής, όπως επί παραδείγματι «βάσει των συνθηκών της επιμέρους περιπτώσεως». Ακριβώς επειδή η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου κατ' άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται καταρχήν από την κατοχή τιμολογίου το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, οι προϋποθέσεις που τίθενται όσον αφορά το περιεχόμενο των τιμολογίων δεν πρέπει να είναι υπερβολικές και πρέπει να μην παραβιάζουν την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Συγκεκριμένα, ιδίως όταν οι διατάξεις της νομοθεσίας της Ένωσης έχουν οικονομικές συνέπειες -όπως εν προκειμένω η χορήγηση ή μη του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου-, πρέπει, κατά τη νομολογία, η εφαρμογή τους να είναι επακριβώς προβλέψιμη για τους υποκείμενους σε αυτές τις διατάξεις (25). 89. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται καταρχάς η δυνατότητα να αποτελέσουν τα συμπληρωματικώς προσκομισθέντα έγγραφα μέρος του ίδιου του τιμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ. 90. Συγκεκριμένα, από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνάγεται ότι τα τιμολόγια πρέπει να αποτελούνται από ένα μοναδικό έγγραφο. Βάσει του νομικού ορισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 218 της οδηγίας ΦΠΑ, ως τιμολόγια νοούνται «όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή», εφόσον πληρούν τους όρους που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 για την «τιμολόγηση». Ο ορισμός αυτός δεν αποκλείει τη δυνατότητα να απαρτίζονται τα τιμολόγια από περισσότερα του ενός έγγραφα. 91. Πάντως, στις περιπτώσεις που τα τιμολόγια απαρτίζονται από περισσότερα του ενός έγγραφα θα πρέπει το ένα έγγραφο να αναφέρεται επαρκώς στο περιεχόμενο του άλλου εγγράφου. Τούτο προκύπτει από την κατ' αναλογία εφαρμογή του άρθρου 219 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, «κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητα στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο». (ΔΕΚ C-516/2014 σκέψεις 32, 38, 55, 56, 89, 90 και 91).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «.... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ίδιων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/A0014/14.4.2008). Για να συμβεί αυτό πρέπει να

αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου.». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 32. Άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ.846).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1225/2001** με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 685/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., «.....ο υποκείμενος **στο ΦΠΑ λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα** έκπτωσης του αναγραφόμενου στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ, επειδή κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.».

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα δώδεκα (12) Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της «ΔΕΣΠΟΙΝΑΣ ΔΟΡΔΙΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ» με ΑΦΜ:046080781, διότι δεν υπήρχε αναλυτική περιγραφή των προσφερόμενων υπηρεσιών και των συγκεκριμένων φορτωτικών, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας αυτών.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «.....τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, 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 Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej v. Białymstoku, ΣτΕ 483/2012, 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, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης προκύπτει συνάφεια μεταξύ του αντικειμένου δραστηριότητας (πέρα από το κύριο), σύμφωνα με τον ΚΑΔ: 49410000: οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και των επίμαχων τιμολογίων που η περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας αναφέρεται γενικά στην διανομή εμπορευμάτων.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Φορολογικής Αρχής δεν προκύπτει με βάση αντικειμενικά στοιχεία, η στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, η οποία ερμηνεύεται ρητά από το νόμο κατά την εφαρμογή του, και συγκεκριμένα σε ποιά φορολογική διάταξη του κώδικα ΦΠΑ στηρίζεται η φορολογική αρχή, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **1 παρ 4** του **Ν. 2523/1997**, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.....»

Γενομένου δεκτού του ισχυρισμού περί αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών της επίμαχης χρήσης, σύμφωνα με τα ως άνω προεκτιθέμενα και λόγω της μη υφιστάμενης πλέον διαφοράς ΦΠΑ μεταξύ της δήλωσης και της παρούσας απόφασης, η οποία αποτέλεσε τη βάση επιβολής του προστίμου του άρθρου 4 ν. 2523/97 περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης, ο ισχυρισμός περί ακυρώσεως της πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 γίνεται αποδεκτός.

Ως προς το τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί μη αναγνώρισης της δαπάνης ύψους 1.142,41€ που αφορά τραπεζικούς τόκους δανείων.

Επειδή, η αναγνώριση της προαναφερόμενης δαπάνης, και συγκεκριμένα των τόκων τραπεζικών δανείων, αυτή αφορά τη φορολογία εισοδήματος, και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση αυτής, καθότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται η πράξη φορολογίας ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **08/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **3499** ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «**Ι. ΔΟΡΔΙΟΣ & ΥΙΟΣ ΑΕ**» – **Α.Φ.Μ. 099773974**, ως παρακάτω:

α) την ακύρωση της με αριθμό **1265/29-12-2017** και με αριθμό **TAXIS 10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης λόγω της αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας, και

β) την ακύρωση της με αριθμό 1267/29-12-2017 και με αριθμό TAXIS 12/2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης,.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2012

α) ΦΠΑ

- Η υπ' αριθ. **1265/29-12-2017 και με αριθμό TAXIS 10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

	Βάσει Δήλωσης(€)	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Αξία φορολογητέων εκροών	69.420,44	69.420,44	69.420,44
Αξία φορολογητέων εισροών	62.127,84	32.591,45	62.127,84
Φόρος εκροών	15.966,70	15.966,70	15.966,70
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.544,46	8.751,09	15.544,46
Χρεωστικό υπόλοιπο	422,24	7.215,61	422,24
Πρόσθετοι φόροι		8.152,03	
Σύνολο φόρου για καταβολή	422,24	15.367,64	422,24

β) πρόστιμο ΦΠΑ

Η υπ' αριθ. **1267/29-12-2017 και με αριθμό TAXIS 12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Πρόστιμο ΦΠΑ	300,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.