



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1085**

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 **...-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «. . **ΚΑΙ**» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες Παροχής Δωματίου ή Μονάδας Καταλύματος για Επισκέπτες, με καθημερινή καθαριότητα (εκτός της χρονομεριστικής μίσθωσης), και διεύθυνση έδρας στο ... θέση «...» του Ν. ..., επί της οδού ... - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: **α)** της με αριθμό **.../.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 14/04/2010-31/12/2010, **β)** της με αριθμό **.../.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ) της με αριθμό **.../.../...-2017** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., 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-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 14/04/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 5.583,21 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.699,85 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 12.283,06 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 64.297,01 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 77.156,41 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 141.453,42 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 57.084,09 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 68.500,91 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 125.585,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ στις χρήσεις 2010-2012 από την Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 224/22-10-2013 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) Η με αριθμ. πρωτ. .../22-05-2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ. ... για τη διαχειριστική περίοδο 14/04/2010-31/12/2010 με την οποία αιτούνταν και έλαβε ποσό επιστροφής ύψους 5.583,21. €. (Εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. ... και .../28-02-2014 αποφάσεις επιστροφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.). β) Η με αριθμ. πρωτ./12-12-2011 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ... για τη φορολογική περίοδο 01/04/2011-30/06/2011 με την οποία αιτούνταν και έλαβε ποσό επιστροφής ύψους 30.452,00 €. (Εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../03-

07-2012 απόφαση επιστροφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...). γ) Η με αριθμ. πρωτ. 3764/20-03-2012 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ.... για τη φορολογική περίοδο 01/10/2011-31/12/2011 με την οποία αιτούνταν και έλαβε ποσό επιστροφής ύψους 33.845,01 €. (Εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../03-07-2012 απόφαση επιστροφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....). δ) Η με αριθμ. πρωτ. .../22-05-2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 με την οποία αιτούνταν και έλαβε ποσό επιστροφής ύψους 57.102,79 €. (Εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. ... και .../28-02-2014 αποφάσεις επιστροφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.). Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ2013, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. για τις υπό κρίση περιόδους.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Διαχειριστική περίοδος 14/04/2010 - 31/12/2010

- Η με αριθμό/2010 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 2^ο τρίμηνο του 2010 υποβλήθηκε με μηδενικά δεδομένα, ενώ υπάρχουν εγγραφές φορολογικών στοιχείων δαπανών στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της επιχείρησης.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 - 31/12/2012

- Στην περιοδική δήλωση με αριθμό/2012 του 2^{ου} τριμήνου, δηλώθηκε στον κωδ. 357 (σύνολο φορολογητέων εισροών) ποσό €10.267,83, αντί ποσού €10.332,83 και στον κωδ. 377 (φόρος εισροών που αναλογεί), ποσό €2.361,60 αντί €2.376,58.
- Στην περιοδική δήλωση με αριθμό/2012 του 3^{ου} τριμήνου, δηλώθηκε στον κωδ. 357 ποσό €125.876,75 αντί ποσού €128.707,25 και στον κωδ. 377 ποσό €28.951,65 αντί €29.602,71.
- Στην περιοδική δήλωση με αριθμό/2013 του 4^{ου} τριμήνου, δηλώθηκε στον κωδ. 357 ποσό €109.232,73 αντί ποσού €109.314,73 και στον κωδ. 377 ποσό €25.123,50 αντί €25.142,20.
- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/200 ποσού άνω των 50.000 δρχ. ή των 147 €, εκπέσθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και 186/1992) και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Διενεργήθηκε έλεγχος αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
- ✓ Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ υπ' αριθ./2011,/2012, .../2012 και 20115/2012, της χρήσης 2011, μεταφέρθηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση ποσού €5.583,21 της προηγούμενης χρήσης, ενώ είχε ζητηθεί η επιστροφή του. Με την υπ' αριθ. .../26-02-2014 εκκαθαριστική τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, το ως άνω μεταφερόμενο προς έκπτωση ποσό διαγράφηκε.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο για την ύπαρξη του δικαιώματος επιστροφής για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο για την ύπαρξη του δικαιώματος επιστροφής για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία συστάθηκε με το από 12/04/2010 καταστατικό σύστασης ομορρύθμου εταιρείας, το οποίο καταχωρήθηκε στο Βιβλίο Εταιρειών του Πρωτοδικείου κατά την 14/04/2010 (αρ. βιβλίου καταχ./2010).
- Η σύμβαση μίσθωσης του οικοπέδου στο οποίο ανεγέρθησαν οι κτιριακές εγκαταστάσεις που στεγάζεται η προσφεύγουσα, καταρτίσθηκε την 10^η Απριλίου 2010, ήτοι σε ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας της νόμιμης σύστασης της μισθώτριας εταιρείας, γεγονός που δεν δημιουργεί υπέρ αυτής δικαίωμα κατοχής του μισθίου, κατά την έννοια και τους όρους της διάταξης της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, ήτοι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα χρήσης του ακινήτου αυτού βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 517/2006). Η υπογραφή δε στο ως άνω συμφωνητικό για λογαριασμό του μισθωτή, δεν τέθηκε κάτω από την εταιρική επωνυμία, ώστε να δεσμεύει την εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 6 του καταστατικού της.
- Η διάρκεια της ως άνω εταιρείας ορίστηκε ως αόριστος, σύμφωνα με το άρθρο 5 του καταστατικού της, γεγονός που αντιβαίνει στις διατάξεις της ΠΟΛ 1006/1992, όπου ορίζεται ότι σε περίπτωση παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Τα τιμολόγια με αριθμό .../10.07.2012 καθ.αξίας €100.000,00 πλέον ΦΠΑ €23.000,00 και .../22.10.2012 καθ.αξίας €80.000,00 πλέον ΦΠΑ €18.400,00 εκδόσεως της επιχείρησης «.

...» με Α.Φ.Μ. ... δεν περιέχουν αναλυτική περιγραφή των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν, ούτε επισυνάπτεται σε αυτά αναλυτική επιμέτρηση αυτών.

- Σε δύο επιμετρήσεις εργασιών με ημερομηνία 11/04/2013, που κατατέθηκαν με τις αιτήσεις επιστροφής και έχουν υπογραφεί από τον επιβλέποντα μηχανικό, εμπεριέχονται ίδιες εργασίες και δεν είναι δυνατό να συσχετιστούν με τα ως άνω τιμολόγια, καθόσον και οι αξίες διαφέρουν.
- Η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ. .../....2017 έγγραφο υπόμνημα κατέθεσε νέες επιμετρήσεις, συνταχθείσες από τον επιβλέποντα μηχανικό, το περιεχόμενο των οποίων διαφέρει ουσιωδώς από τις αρχικά κατατεθείσες με τις αιτήσεις επιστροφής. Εξακολουθεί όμως να υπάρχει αναντιστοιχία των εργασιών που αναγράφονται σε αυτές και στα με αριθμό .../2012 και .../2012 τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «. .».

Με ελλιπή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών – εργασιών, εκδόθηκαν και τα ακόλουθα τιμολόγια:

	ΑΡ.ΤΙΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1		20/04/2012		350,00	80,50
2		20/06/2012		600,00	138,00
3		20/06/2012		1.626,01	373,99
4	...	03/07/2012		1.626,01	373,99
5		08/10/2012		4.000,00	920,00
6		20/10/2012		10.000,00	2.300,00
7		07/11/2012		4.065,04	934,96

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εισροών τα ανωτέρω τιμολόγια, ως μη νόμιμα, καθόσον δεν αποσαφηνίζεται ποιες εντέλει συναλλαγές τιμολογήθηκαν στα επίμαχα τιμολόγια, επειδή έχουν ελλιπή περιγραφή κατά παράβαση του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν της αναγνώρισε δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπόλοιπου στις υπό κρίση χρήσεις, καταλόγισε τα ποσά του ΦΠΑ που έλαβε ως επιστροφή η προσφεύγουσα και επέβαλε τις κυρώσεις του άρθρου 1 παρ. 2 του ν.2523/1997, ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	Διαχ/κή περίοδος 14/04/- 31/12/2010	Διαχ/κή περίοδος 01/01/- 1/12/2011	Διαχ/κή περίοδος 01/01/- 31/12/2012
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	0,00	0,00	0,00
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	5.583,21	64.297,01	57.084,09

ΔΙΑΦΟΡΑ	5.583,21	0,00	57.084,09
Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00	0,00	0,00
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	5.583,21	64.297,01	57.084,09
Τελικό χρεωστικό	5.583,21	64.297,01	57.084,09
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	6.699,85	77.156,41	68.500,91
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.283,06 €	141.453,42 €	125.585,00 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00	0,00	18,63 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	5.583,21	0,00	57.102,79

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ως προς την χρήση 2010 δεν δύναται πλέον να εκδοθεί οριστικός προσδιορισμός φόρου καθότι το δικαίωμα του ελέγχου έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του ΦΠΑ, ο δε νόμος παρατείνει την παραγραφή μόνο σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.- Ελλιπής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης. Η αιτιολογία πρέπει να εμπεριέχεται απαραίτητα στο σώμα της πράξης. Εξαιρετικά η αιτιολογία μπορεί να αναπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, υπό την αυστηρή όμως προϋπόθεση ότι παραπέμπει σε συγκεκριμένο στοιχείο του φακέλου. Εφόσον συνεπώς παραληφθεί η αναφορά των στοιχείων επί των οποίων στηρίχθηκε η κρίση του αρμοδίου οργάνου και η ίδια η διοικητική πράξη δεν παραπέμπει στα αναπληρούντα αυτήν έγγραφα, κατά το μέρος τούτο είναι ανατιολόγητη και πάσχει ακυρότητας. Επίσης, όπως προκύπτει από το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων σε σύγκριση με την έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ, στο κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων δεν υπήρξε ουδεμία αναφορά περί παρατυπιών ή παραλείψεων, αλλά αντίθετα στην έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ γίνεται μνεία ότι στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2011, μεταφέρθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ

της χρήσης 2010 για έκπτωση ποσού 5.583,21 €, ενώ είχε ζητηθεί ή επιστροφή του. Το ανωτέρω γεγονός, αφενός μεν δεν αποτελεί παράλειψη δήλωσης ή ανακριβούς δήλωσης της φορολογητέας αξίας, αφετέρου δε, δεν συμπεριλήφθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων παραβιάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την αρχή της προηγούμενης ακρόασης.

- 2) Ως προς την ημερομηνία υπογραφής του ιδιωτικού συμφωνητικού Μίσθωσης. Το άρθρο 77 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), που αφορά τις υποχρεώσεις των εκμισθωτών ακινήτων, ορίζει, μετά την τροποποίησή του από την παράγραφο 8 του άρθρου 321 του ν. 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11.4.2012), τα εξής: *«1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, υποβάλλονται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή, μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξη τους. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχουν υποβληθεί, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές. Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντέγγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης»*. Η ως άνω διάταξη του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος είναι όμως φορολογικού δικαίου και με αυτή δεν επιβάλλεται συστατικός ή αποδεικτικός τύπος στις μισθωτικές συμβάσεις. Στην συγκεκριμένη περίπτωση όπως προκύπτει από την ανάγνωση του περί ου ο λόγος μισθωτηρίου συμβολαίου σε αυτό αναγράφεται ως φερόμενη ημερομηνία υπογραφής η 10.4.2010. Επιπλέον η θεώρηση του εγγράφου από την αρμόδια οικονομική εφορία έγινε την 15.4.2010, συνεπώς η βεβαία χρονολογία του εγγράφου είναι σύμφωνα με την θεώρηση η 15.4.2010. (άρθρο 446 του ΚΠολΔ). Επιπλέον δε στο μισθωτήριο έγγραφο το οποίο έχει θεωρηθεί από την αρμόδια οικονομική εφορία αναγράφεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου της μισθώτριας επιχείρησης η οποία είναι ομόρρυθμη εταιρεία. Είναι σαφές ότι για να καταγραφεί ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου της επιχείρησης επί του εγγράφου της μισθώσεως θα πρέπει να έχει ιδρυθεί η εταιρεία και να έχει γίνει η έναρξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Από τον συνδυασμό λοιπόν όλων των ανωτέρω προκύπτει, ότι εκ παραδρομής αναγράφηκε στο μισθωτήριο συμβόλαιο ως ημερομηνία υπογραφής του η 10/4/2010, αντί του ορθού 14/4/2010, ημερομηνία κατά την οποία η ομόρρυθμη εταιρεία έλαβε τον αριθμό φορολογικού μητρώου, ο οποίος και αναγράφεται επί του μισθωτηρίου. Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι η υπογραφή δεν τέθηκε κάτω από την εταιρική επωνυμία. Γίνεται δεκτό ότι η υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου τίθεται κάτω από την εταιρική σφραγίδα ώστε να καθίσταται σαφές ότι η πράξη αφορά την εταιρεία και όχι τον ίδιο. Εν τούτοις, μόνη η υπογραφή του διαχειριστή χωρίς την σφραγίδα με την εταιρική επωνυμία, δεσμεύει την εταιρεία εφόσον είναι σαφές ότι η συναλλαγή γίνεται για την εταιρεία και όχι για λογαριασμό του εκπροσώπου. [βλ ΑΠ 1166/77 ΕΕμπΔ 1979,62, ΑΠ185/69 ΕΕμπΔ1969,531 και ΕΑ

5465/ΕΕμπΔ1977,412, ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ σελ. 137). Στην συγκεκριμένη περίπτωση ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας είναι και ο εκμισθωτής του ακινήτου. Συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο εκμισθωτής συνέταξε ιδιωτικό συμφωνητικό για να το εκμισθώσει στον εαυτό του. Είναι καταφανές ότι το εκμισθώνει στην ομόρρυθμη εταιρεία, στην οποία είναι και διαχειριστής και υπογράφει για λογαριασμό της. Ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι η συναλλαγή γίνεται για την εταιρεία και όχι για λογαριασμό του ίδιου του εκπροσώπου. Εξ άλλου ευκρινώς στο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης αναφέρεται ως αφετέρου συμβαλλόμενη η ομόρρυθμη εταιρεία (επάγγελμα ξενοδοχείο) ώστε να μην χωρεί αμφιβολία ότι η μίσθωση γίνεται για λογαριασμό της. Επίσης η ΠΟΛ 1006/1992, την οποία επικαλείται ο έλεγχος, ορίζει ότι: «Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.... Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας». Στην συγκεκριμένη δε ελεγχόμενη περίπτωση, υφίσταται σύμβαση μίσθωσης εικοσαετούς διάρκειας προς το νομικό πρόσωπο, η οποία και έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και όχι παραχώρηση χρήσης του ακινήτου ή εισφορά χρήσης του ακινήτου στο νομικό πρόσωπο, η οποία και θα προϋπέθετε την μνεία στο καταστατικό του νομικού προσώπου ορισμένης διάρκειας αυτού και μάλιστα άνω των εννέα ετών.

- 3) Ως προς τα ληφθέντα στοιχεία και συγκεκριμένα τα υπ' αρ./10.07.2012 και/22.10.2012 Τιμολόγια της εκδόσεως της επιχείρησης Η προσφεύγουσα με τον εν λόγω εργολάβο, σύναψε το από 26.8.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου, που κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με αρ., (σχετ. 4) και το από 10.2.2011, ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου, το οποίο και κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με αρ. (σχετ. 5), από τα οποία και προκύπτει ότι περιγράφονται επαρκώς οι περιγραφόμενες εργασίες, προκειμένου να είναι δυνατή η ελεγκτική επαλήθευση της κατασκευής τους, καθώς ρητά περιγράφονται στα ως άνω συμφωνητικά όλες οι εργασίες. Στα εν λόγω Τ.Π.Υ. γίνεται συνοπτική περιγραφή των εργασιών που εκτελέστηκαν στα οποία και αναγράφεται ότι εκδίδονται για «ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΑ- ΛΙΘΟΔΟΜΕΣ - ΤΟΙΧΕΙΑ - ΣΚΑΛΕΣ- ΣΤΕΓΗ - ΥΔΡΟΡΟΕΣ- ΘΕΡΜΟΜΟΝΩΣΕΙΣ-ΥΔΡΟΜΟΝΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΥΝΗΜΜΕΝΗ ΣΤΟ ΠΑΡΟΝ)» και για «ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΑ - ΛΙΘΟΔΟΜΕΣ - ΣΚΑΛΕΣ - ΕΚΣΚΑΦΕΣ - ΘΕΡΜΟΜΩΝΩΣΕΙΣ (ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΥΝΗΜΜΕΝΗ ΣΤΟ ΠΑΡΟΝ)». Τα ως άνω Τιμολόγια συνοδεύονται από αναλυτική επιμέτρηση των εργασιών που εκτελέστηκαν. (σχετ. 1 και 2). Περαιτέρω η επένδυση ελέγχθηκε και από το Περιφερειακό Όργανο Ελέγχου Ιδιωτικών Επενδύσεων του άρθρου 3

του Ν.3299/2004 και σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1262/82,1892/90 και 3299/04, λόγω της υπαγωγής της επένδυσης στον αναπτυξιακό νόμο, και συντάχθηκε η από 24.12.2012 Έκθεση ελέγχου του ΠΟΕ (σχετ.3) και πιστοποιήθηκε πλήρως η εκτέλεση των εργασιών, πιστοποιήθηκε πλήρως η πληρωμή των τιμολογίων και οι δαπάνες, τα δε πρωτότυπα τιμολόγια θεωρήθηκαν και σφραγίστηκαν από την ΠΟΕ. Επί των τιμολογίων, για τα οποία αναφέρει ο έλεγχος ότι εκδόθηκαν με ελλιπή περιγραφή των εργασιών: Όλα τα Τιμολόγια που αναφέρει ο έλεγχος, πλην του υπ αρ..../20.10.2012 εκδόσεως του και του υπ' αρ/7.11.2012 εκδόσεως του, είναι όλα κάτω των 6.000 ευρώ και συνεπώς δεν απαιτείται η κατάθεση συμφωνητικού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επίσης όλα τα τιμολόγια φέρουν πλήρη περιγραφή των εκτελεσθέντων εργασιών. Για το υπ'αρ..../20.10.2012 τιμολόγιο, υφίσταται συμφωνητικό το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με αρ./11.6.2012 και το οποίο περιγράφει συνοπτικά το είδος των εργασιών που θα εκτελεστούν (υδραυλικές εγκαταστάσεις), η δε αμοιβή εξοφλήθηκε δια δόγγραμμων επιταγών. (σχετ. 6). Για το υπ' αρ./7.11.2012 τιμολόγιο, υφίσταται συμφωνητικό, το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με αρ./29.10.2012 και το οποίο περιγράφει συνοπτικά το είδος των εργασιών που θα εκτελεστούν (ηλεκτρική εγκατάσταση) (σχετ. 7). Βάσει των διατάξεων της έκτης οδηγίας, 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 2112/2013 και ΣΤΕ 1030/2014).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2010.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) του ν. [2859/2000](#) ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο **πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις

εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσας του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσας των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τη χρήση 2010, έχει υποβληθεί η με αριθ. καταχώρησης .../30-03-2011 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής).

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2010 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2016, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2010, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ...../2017 και .../2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών για τη χρήση 2010.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του ότι υφίσταται σύμβαση μίσθωσης ακινήτου, βάσει του από 15/04/2010 (ημερομηνία θεώρησης) μισθωτηρίου εγγράφου και περί του ότι και μόνο η υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου, χωρίς τη σφραγίδα της εταιρίας δεσμεύει την προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ 4 του Ν. 2859/2000(ΚΦΠΑ), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται

από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1203/1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: « 3. Με τη διάταξη της παραγράφου 3 του κοινοποιούμενου άρθρου τροποποιείται η περίπτωση α' της [παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86](#). Σύμφωνα με τη νέα αυτή διάταξη **θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1642/86**, εκτός από τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει μεν κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του με μίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Η διάταξη αποβλέπει στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας και στην κάλυψη περιπτώσεων, στις οποίες ο επενδυτής πραγματοποιεί την επένδυση σε ακίνητο κυριότητας τρίτου όπως στις περιπτώσεις χρησιμοποίησης δημόσιου θαλάσσιου ή άλλου χώρου για οστρακοκαλλιέργεια, ιχθυοκαλλιέργεια κτλ. και στην άρση κατά το δυνατόν των προβλημάτων που έχουν δημιουργηθεί στην πράξη από την εφαρμογή της διάταξης με την αρχική της μορφή, σχετικά με την έννοια των αγαθών επένδυσης και του δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που έχει επιβαρύνει τα αγαθά αυτά. Σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου αυτής τα κτίσματα ή οι κατασκευές αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά από 1.1.1989. Συνεπώς δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου θα έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σχετικές δαπάνες και έχουν στην κατοχή τους νόμιμα παραστατικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί μετά την 1.1.1989. Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια των εννέα ετών θα αποδεικνύεται με μισθωτήρια συμβόλαια, προκειμένου για την παραχώρηση της χρήσης με μίσθωση, μεταγεγραμμένα ή φέροντα βεβαία χρονολογία από Δημόσια Αρχή. Εφ' όσον δεν πρόκειται για μίσθωση αλλά υπάρχει οποιαδήποτε άλλη έννομη σχέση η χρονική διάρκεια άνω των εννέα ετών θα αποδεικνύεται από οποιοδήποτε άλλο έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό που θα φέρει βεβαία χρονολογία. Εφόσον στο έγγραφο βάσει του οποίου αποδεικνύονται τα παραπάνω, αναφέρεται μικρότερος χρόνος των εννέα ετών, υπάρχει όμως ανανέωση ή παράταση του χρόνου με άλλο έγγραφο το οποίο όμως έχει συνταγεί πριν από τη λήξη αυτού που ανανεώνεται, ο χρόνος της νέας αυτής σύμβασης θα προσμετρηθεί, προκειμένου να υπολογιστεί ο χρόνος των εννέα ετών. Στην περίπτωση αυτή, τα επικαλούμενα για την απόδειξη του χρόνου έγγραφα, δηλαδή το αρχικό και το κατά παράταση, πρέπει να έχουν βεβαία χρονολογία. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές,

ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86.[...]

Περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1094/7.5.1992 του Υπουργείου Οικονομικών, καθορίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού.

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1006/1992 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μία επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις, με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη - μισθωτή, θα πρέπει να έχουν μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας».

Επειδή, «...με την παρ. 4 περ. α' του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι, ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, αλλά έχει βάσει, οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών. Στην έννοια της έννομης σχέσης περιλαμβάνονται και η μίσθωση. Για την απόδειξη της μίσθωσης ικανό δικαιολογητικό θα πρέπει να θεωρείται και το ιδιωτικό μισθωτήριο συμφωνητικό το οποίο έχει κατατεθεί εμπρόθεσμα για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του εκμισθωτή. Η Διοίκηση έχει δεχτεί (1099269/1400/2005) ότι η έλλειψη μισθωτικής σύμβασης με συμβολαιογραφικό έγγραφο και η μεταγραφή της στο υποθηκοφυλακείο δεν αποτελεί κώλυμα για το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ, εφόσον συντρέχουν οι άλλες προβλεπόμενες νόμιμες

προϋποθέσεις.» (ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ ΘΕΟΔ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ -ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ-ΕΚΔΟΣΗ 2008, σελ 636).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 παρ 1 και 2- Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1.Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξη τους, στον προϊστάμενο οποιασδήποτε δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο παραμένει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή σε περίπτωση αναρμοδιότητας, διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. 2.Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχουν θεωρηθεί από τον προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές. Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντέγγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης».

Τέλος, με την Αρ. Πρωτ. 1105028/ 9067/ ΔΕ-Β/ΠΟΛ 1270/16-11-2000 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι ως άνω διατάξεις ως ειδικότερες κατισχύουν των γενικών διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 του Εμπορικού Νόμου, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «Ομόρρυθμος είναι η συσταινόμενη (εταιρία) μεταξύ δύο ή και πολλών (προσώπων) σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίας εταιρικής». Κατά το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η νομική προσωπικότητα της ως άνω εταιρίας: «Η εταιρία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρίες. Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης». Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου ορίζονται τα εξής: «Οι ομόρρυθμοι συνέταιροι, οι αναφερόμενοι στο καταστατικό της εταιρίας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρική όμως επωνυμίας».

Σύμφωνα δε με την υπ' αριθ. 13/1997 απόφαση της Ολομέλειας του Αρείου Πάγου, στις προσωπικές εταιρίες η διαχείριση είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με την εταιρική ιδιότητα και δεν μπορεί να ανατεθεί με το εταιρικό ή με απόφαση των εταίρων σε τρίτο, μη εταίρο.

Επειδή στα άρθρα 18, 19 και 22 ΕμπΝ και 748 παρ. 1, 749 παρ. 1, 754 παρ. 1, 756, 760 και 724 ΑΚ ορίζονται τα εξής: «Το εταιρικό συνάλλαγμα κανονίζεται από το πολιτικό δίκαιο, από τους

ιδιαίτερους νόμους περί εμπορίας και από τις συμφωνίες των μερών. Ο νόμος γνωρίζει τρία είδη εμπορικών εταιριών, την ομόρρυθμη, την ετερόρρυθμη και την ανώνυμη. Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι που αναφέρονται στο καταστατικό έγγραφο της εταιρίας, υπόκεινται αλληλέγγυα σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένες από ένα μόνο των συνεταίρων υπό την εταιρική επωνυμία. Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε έναν ή σε μερικούς από τους εταίρους οι υπόλοιποι αποκλείονται από τη διαχείριση. Ο εταίρος που έχει τη διαχείριση από την εταιρική σύμβαση, λογίζεται πως έχει και την πληρεξουσιότητα να αντιπροσωπεύει τους λοιπούς εταίρους απέναντι στους τρίτους.».

Επειδή ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), ορίζει στο **άρθρο 147** ότι «1.Αποδεικτικά μέσα είναι: α)... γ) τα έγγραφα, δ)...)» Σύμφωνα με το **άρθρο 147§1** του ανωτέρω Κώδικα, αποδεικτικά μέσα είναι, μεταξύ άλλων, τα έγγραφα (περ. γ'), τα οποία διακρίνονται, κατά το **άρθρο 169** του ίδιου Κώδικα, σε δημόσια, που είναι αυτά τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο (παρ. 1) και ιδιωτικά, που είναι αυτά τα οποία δεν είναι δημόσια (παρ. 2). Περαιτέρω, το **άρθρο 171** του ανωτέρω Κώδικα ορίζει τα εξής: «1. Τα δημόσια έγγραφα ... αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ... **2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.** Αλλιώς,5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται απ' τον αντίδικό του ... ».

Κατά την έννοια της τελευταίας ως άνω διατάξεως, τα ιδιωτικά έγγραφα, κατ' αρχήν, δεν αποτελούν απόδειξη υπέρ του εκδότη τους (ΣτΕ 4203/2011 7μ., 2849/2011 7μ., 3040/2013). Εξάλλου, η βεβαία χρονολογία δεν τάσσεται απ' το νόμο ως προϋπόθεση της αποδεικτικής ισχύος ιδιωτικού εγγράφου (βλ. ΣτΕ 3551/1992), ενώ υποχρέωση αποδείξεως του χρόνου συντάξεως τέτοιου εγγράφου ανακύπτει, για εκείνον που το προσκομίζει, εφόσον η χρονολογία εκδόσεώς του (η οποία, μολονότι δεν είναι απαραίτητο στοιχείο για το κύρος του, είναι στοιχείο που επηρεάζει καθοριστικά την αποδεικτική του σπουδαιότητα) αμφισβητηθεί (βλ. Α.Π. 93/2007), στην περίπτωση δε αυτή υποχρεούται και το δικαστήριο να προβεί σε ειδικότερη αιτιολόγηση της συναχθείσης επί τη βάσει και του στοιχείου αυτού κρίσεώς του (ΣτΕ 3848/2012, πρβλ. Σ.τ.Ε. 3152/2006).

Επειδή «Η πρώτη οδηγία προβλέπει για το σκοπό αυτόν στο τμήμα Ι την τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας που έχουν ως προορισμό να πληροφορήσουν εκ των προτέρων τους τρίτους ως προς τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των εταιριών κατά την έννοια της πρώτης οδηγίας. Όπως καταφαίνεται από μία από τις αιτιολογικές της σκέψεις, η δημοσιότητα πρέπει να επιτρέπει στους τρίτους να γνωρίζουν τις ουσιώδεις καταστατικές πράξεις της εταιρίας καθώς και ορισμένα στοιχεία που την αφορούν, ιδίως δε τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που έχουν εξουσία να τη

δεσμεύουν», (C-136/1987 σκέψη 12), «... Η πρώτη οδηγία εφαρμόζεται μόνο στις εταιρίες που αναφέρονται στο πρώτο άρθρο, στις οποίες δεν συγκαταλέγεται η ομόρρυθμη εταιρία έτσι ο καθορισμός των προϋποθέσεων συστάσεως της εταιρίας αυτής και της ενδεχόμενης ακυρότητάς της εκφεύγει γενικά του κανονιστικού πλαισίου της οδηγίας και εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού νομοθέτη.» (C-136/1987 σκέψη 41).

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 229 ΑΚ, ορίζεται ότι: «αν μια σύμβαση συνομολογήθηκε στο όνομα άλλου χωρίς την πληρεξουσιότητά του, το κύρος της εξαρτάται από την έγκριση του αντιπροσωπευομένου». Από τις διατάξεις δε των άρθρων 211, 212 και 216 ΑΚ, που εφαρμόζονται και στις εμπορικές σχέσεις, συνάγεται ότι για την προστασία του συμφέροντος του τρίτου και την ασφάλεια των συναλλαγών πρέπει, προκειμένου η δήλωση βουλήσεως να ενεργήσει υπέρ και κατά του αντιπροσωπευομένου, ο αντιπρόσωπος να αποκαλύπτει κατά τρόπο έκδηλο προς εκείνον, προς τον οποίο γίνεται η δήλωση, ότι η ενέργεια της δικαιοπραξίας θα επέλθει ευθέως στο πρόσωπο του αντιπροσωπευομένου. Απαιτείται, δηλαδή, να προκύπτει σαφώς ότι η επιχειρούμενη δικαιοπραξία είναι δικαιοπραξία του αντιπροσωπευομένου, διότι ο νόμος αποδέχεται για την άμεση αντιπροσώπευση την αρχή του εμφανούς συναλλασσομένου. Η κατά τον τρόπο αυτό φανερή δήλωση στο όνομα άλλου υπάρχει όχι μόνο όταν ρητώς δηλώνει ο αντιπρόσωπος ότι ενεργεί για τον αντιπροσωπευόμενο, αλλά και όταν από όλες τις περιστάσεις προκύπτει ότι η δήλωση του αντιπροσώπου έγινε στο όνομα του αντιπροσωπευομένου (σιωπηρή αντιπροσώπευση), εξαιρέσει βεβαίως της περιπτώσεως κατά την οποία η δικαιοπραξία υπόκειται σε έγγραφο συστατικό τύπο (ΑΠ 689/2013 ΕΕμπΔ 2013. 946, ΜονΕφΠειρ 63/2013 ΕλλΔνη 2014. 181, ΕφΠειρ 832/2008 ΕΝΔ 2009. 13, ΕφΑθ 5237-8/1988 ΕλλΔνη 1989. 145).

Επειδή «η έγκριση, αναγόμενη στο χρόνο της δικαιοπραξίας, αναπληρώνει την έλλειψη της εξουσίας αντιπροσώπευσης και γίνεται με μονομερή δήλωση απευθυντέα στο άλλο μέρος των συμβαλλομένων (άρθρα 236 και 238 ΑΚ) υποβαλλόμενη στον τύπο που προβλέπεται για τη σύμβαση που αφορά αυτή (ΑΠ [1155/1998](#), ΑΠ 120/1984) ενώ δύναται, εφόσον για τη σύμβαση αυτή δεν απαιτείται η τήρηση τύπου, να παρασχεθεί και με σιωπηρή δήλωση βούλησης, συναγόμενη από πράξεις της εγκρίνασας εταιρίας ή περιστάσεις που καθιστούν αναντίρρητη τη βούληση της έγκρισης (ΑΠ [2064/2014](#), ΑΠ [313/2013](#)». (ΑΠ [73/2017](#)).

Επειδή, η υπ' αριθ. 517/2006 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, την οποία επικαλείται ο έλεγχος αφορά την κατάρτιση και κατάθεση μισθωτικού εγγράφου από τους εκμισθωτές και μίας "υπό σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας" συμβαλλομένης ως μισθώτριας. Συγκεκριμένα στην ως άνω Γνωμοδότηση αναφέρονται τα ακόλουθα, ως δεδομένα: «Ι. Από το έγγραφο του ερωτήματος, το από **12/2/2004** ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως μεταξύ των, αφενός, ως εκμισθωτών συμβαλλομένων Νικ..... Κων..... Παγ.... και Ευαγ.... Κων.... Παγ.... και της, αφετέρου,

συμβαλλόμενης ως μισθώτριας "υπό σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας", όπως κατά λέξη αναγράφεται στο μισθωτήριο, με την επωνυμία "Νικ.... και Ευάγ..... Παγ.... Ο.Ε.", και τα λοιπά συνημμένα έγγραφα προκύπτει ότι μεταξύ των ως άνω συμβαλλομένων συμφωνήθηκε η μίσθωση ενός οικοπέδου συνολικής εκτάσεως 5.367,45 τετραγωνικών μέτρων, διάρκειας από 1/3/2004 μέχρι 28/2/2026, δηλαδή άνω των εννέα ετών, με τον όρο ότι Στο ως άνω συμφωνητικό μισθώσεως αναφέρεται ότι κατά την υπογραφή αυτού (12/2/2004), η μισθώτρια εταιρεία τελούσε "υπό σύσταση" και ότι "το καταστατικό έχει υπογραφεί μεταξύ των συμβαλλομένων και αναμένεται η δημοσίευσή του. Στο καταστατικό όμως φέρεται ως ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής η 24/2/04, μεταγενέστερη δηλαδή της υπογραφής του συμφωνητικού μίσθωσης (12/2/04). Τούτο σημαίνει ότι ως μόνο ενδεχόμενο υπάρχει η προφορική συμφωνία σύστασης της εταιρείας. Πέραν της αναφοράς αυτής στο μισθωτήριο, δεν υπάρχει καμία απόδειξη σχετικά με το γεγονός αυτό. Και, βεβαίως, δεν είχαν τηρηθεί οι κατά νόμον διατυπώσεις δημοσιότητας. Περαιτέρω, το μεν συμφωνητικό μισθώσεως θεωρήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. την 17/2/2004, το δε καταστατικό της "μισθώτριας εταιρείας", το οποίο επίσης συνάπτεται στο έγγραφο του ερωτήματος, θεωρήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. την 2/3/2004 και δημοσιεύθηκε κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου στο Πρωτοδικείου Χίου την 3/4/2004. ... Η δήλωση έναρξης εργασιών της εταιρείας κατατέθηκε την 4/3/2004, δηλαδή μετά από τη σύνταξη και τη θεώρηση του συμφωνητικού μισθώσεως του οικοπέδου.[...]».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων από την από/2017 έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ με τα συνημμένο το από 15/04/2010 (ημερομηνία θεώρησης) ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως μεταξύ αφενός, του ως εκμισθωτή και αφετέρου, της συμβαλλόμενης ως μισθώτριας προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό φέρεται να συντάχθηκε κατά την 10/04/2010. Ως αντισυμβαλλόμενοι φέρονται αφενός ο ομόρρυθμος εταίρος-Διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος (μισθωτής) και αφετέρου η προσφεύγουσα εταιρία. Επιπροσθέτως στο ως άνω μισθωτήριο το οποίο έχει θεωρηθεί από την αρμόδια οικονομική εφορία κατά την 15/04/2010, (αριθ. καταχ.....), αναγράφεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου της μισθώτριας επιχείρησης η οποία είναι ομόρρυθμη εταιρεία. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φερόμενη ως ημερομηνία σύνταξης τέθηκε στο ως άνω μισθωτήριο εκ παραδρομής.

Περαιτέρω η έγκριση, αναγόμενη στο χρόνο της δικαιοπραξίας, αναπληρώνει την έλλειψη της εξουσίας αντιπροσωπεύσεως, γίνεται δε με μονομερή δήλωση απευθυντέα στο άλλο μέρος των συμβαλλομένων (άρθρα 236 και 238 ΑΚ) και υποβάλλεται στον τύπο που προβλέπεται για τη σύμβαση που αφορά αυτή και δύναται, εφόσον για τη σύμβαση αυτή δεν απαιτείται η τήρηση τύπου, να παρασχεθεί και με σιωπηρή δήλωση βουλήσεως, συναγόμενη από πράξεις της εγκρίνασας (ΟΕ) και περιστάσεις που καθιστούν αναντίρρητη τη βούληση της έγκρισης, όπως στην

υπό κρίση περίπτωση, που δεν αμφισβητήθηκε από την ως άνω ΟΕ ή τον άλλο διαχειριστή, με κατάθεση αγωγής ή καταγγελία, αλλά τουναντίον προχώρησε η επένδυση στο ως άνω μισθωμένο ακίνητο. Στην υπό κρίση περίπτωση, προκύπτει σαφώς ότι η επιχειρούμενη δικαιοπραξία είναι δικαιοπραξία του αντιπροσωπευόμενου, διότι ο νόμος αποδέχεται για την άμεση αντιπροσώπευση την αρχή του εμφανούς συναλλασσομένου. Η κατά τον τρόπο αυτό φανερή δήλωση στο όνομα άλλου υπάρχει όχι μόνο όταν ρητώς δηλώνει ο αντιπρόσωπος ότι ενεργεί για τον αντιπροσωπευόμενο, αλλά και όταν από όλες τις περιστάσεις προκύπτει ότι η δήλωση του αντιπροσώπου έγινε στο όνομα του αντιπροσωπευόμενου (σιωπηρή αντιπροσώπευση, όπως εν προκειμένω) και έγινε αποδεκτή από αντιπροσωπευόμενη ομόρρυθμη εταιρία.

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικός, σύμφωνα με την από 24/12/2012 Έκθεση ελέγχου του ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΟΡΓΑΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 3 Ν. 3299/2004, συντάχθηκε και προσκομίστηκε στο ως άνω Όργανο, το υπ αριθ...../21-12-2012 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, με το οποίο μισθώθηκε το ακίνητο για 20 έτη στην εταιρεία.(Υποθηκοφυλακείο τόμος αριθμός .../24-12-2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1203/1990, [ΠΟΛ.1006/14.1.1992](#) και [ΠΟΛ.1094/7.5.1992](#), η χρήση του ακινήτου με έννομη σχέση μίσθωσης αποδεικνύεται με το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό βεβαίας χρονολογίας που είναι νόμιμα θεωρημένο στη Δ.Ο.Υ. .

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι στην έκτη κοινοτική οδηγία διατυπώνεται η αρχή της έκπτωσης 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 τυπικές πλημμέλειες 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 του ως άνω νόμου, 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.».

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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i)

iii) **αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....».**

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** 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 προστιθέμενης 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 τρόπο, 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 ή 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 εκπέμπει 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», το δε άρθρο 189, ορίζει: «Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα: α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης, β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό, γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς, δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως».

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, 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 διορθωτικής οποιοσδήποτε 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 άρθρ. 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, 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 την 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 Χ 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 προσκομίσσεως 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 βεβαιότητας 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 δύο (2) Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «. ...» με Α.Φ.Μ. ..., ως μη ακριβή, προβάλλοντας ως αιτία ότι δεν περιέχουν αναλυτική περιγραφή των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν, ούτε οι επιμετρήσεις είναι αντίστοιχες με τις πραγματοποιηθείσες εργασίες, που περιγράφονται στα ως άνω τιμολόγια, καθώς και άλλα επτά (7) τιμολόγια με ελλιπή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών – εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992.

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, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1122/31-05-1991 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Περιγραφή είδους παροχής υπηρεσιών και τεχνικών έργων, στα σχετικά τιμολόγια) ορίζεται ότι: «Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20 (παραγρ. 2 και 7 περίπτωση δ) και 21 (παραγρ. 2) ΚΦΣ και ειδικότερα καθόσον αφορά την περιγραφή του είδους τεχνικού έργου, εγκατάστασης κλπ. ή του είδους των παρεχομένων υπηρεσιών, διευκρινίζουμε τα εξής, προκειμένου να μη δημιουργούνται αμφισβητήσεις μεταξύ φοροτεχνικών υπηρεσιών και φορολογουμένων. Στις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή παροχής σύνθετων ή πολλαπλών υπηρεσιών που εκτείνονται, συνήθως χρονικά και αφορούν διάφορα είδη παροχών, αλλά που συνιστούν μια ενιαία εξυπηρέτηση για την οποία συμφωνείται μια ενιαία συνολική τιμή, που δεν συναρτάται με αξιολόγηση των επί μέρους παροχών, στο τιμολόγιο που εκδίδεται μπορεί ως είδος να αναγράφεται η συνοπτική περιγραφή αυτών, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση έργου, σε επιμετρήσεις ή άλλα παραστατικά από τα οποία προκύπτουν αναλυτικά το εκτελεσθέν έργο ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978 - όπως ισχύει από 1.1.2002 μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 5 του Ν. 2954/2001 - καθιερώθηκε η υποχρέωση σε οποιονδήποτε αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των 6.000 ευρώ, να γνωστοποιεί με δήλωσή του, πριν την έναρξη των εργασιών, στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα στοιχεία του εργολάβου ή υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέτει σε αυτόν, αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών.

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 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, 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 προσφεύγουσα προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα με αριθμό καταχώρησης .../26.8.2010 και .../10.2.2011 της Δ.Ο.Υ. ... ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργου του άρθρου 19 του Ν. 820/1978 με αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση «. .» με Α.Φ.Μ., στα οποία μεταξύ άλλων γίνεται αναλυτική περιγραφή, των εργασιών που θα εκτελεστούν.

Επειδή, οι παραπάνω εργασίες που αναγράφονται στα υπ' αριθ. .../10.07.2012 και .../22.10.2012 Τιμολόγια, πιστοποιούνται με την μορφή αναλυτικών επιμετρήσεων υπογεγραμμένες από τον κ. «....», επιβλέποντα πολιτικό μηχανικό του έργου, βάσει της με αριθ. .../10 οικοδομικής άδειας της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος της Ν.Α. ... για την ανέγερση ξενοδοχείου τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων κατηγορίας τριών (3) αστέρων και οι οποίες προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Στα ως άνω τιμολόγια γίνεται συνοπτική περιγραφή των εργασιών που εκτελέστηκαν και παραπομπή στις αναλυτικές επιμετρήσεις.

Επίσης προσκομίστηκαν: α) το με αριθμό καταχώρησης .../11.6.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου της Δ.Ο.Υ. ... με αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση «. .», όπου περιγράφεται ως παρεχόμενο είδος «.... εργασίες» και ο οποίος εξέδωσε το υπ' αριθμ. .../20.10.2012 Τιμολόγιο προς την προσφεύγουσα και β) το με αριθμό καταχώρησης .../29.10.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου της Δ.Ο.Υ. ... με αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση «. .» και ο οποίος εξέδωσε το υπ' αριθμ. .../07.11.2012 Τιμολόγιο προς την προσφεύγουσα, όσον αφορά δε τα υπόλοιπα πέντε (5) τιμολόγια, λόγω της χαμηλής αξίας τους δεν υπήρχε υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 820/1978.

Επειδή, περαιτέρω προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η από 24/12/2012 Έκθεση ελέγχου του ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΟΡΓΑΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 3 Ν. 3299/2004, με την οποία πιστοποιούνται όλες οι ανωτέρω εργασίες και η οποία, μεταξύ άλλων αναφέρει τα εξής: «Μετά από αυτοψία της επιτροπής ΠΟΕ και με βάση τα εγκεκριμένα αρχιτεκτονικά σχέδια διαπιστώθηκε ότι αυτό κατασκευάστηκε σύμφωνα με αυτά και για τις εργασίες που είχαν εκτελεστεί μέχρι την ημέρα του ελέγχου και που είναι:

Για τα κτήρια Α και Β:

Αφού ολοκληρώθηκαν οι χωματουργικές εργασίες με εκσκαφές και επιχώσεις αλλά και εκβραχισμό με απομάκρυνση των προϊόντων εκσκαφής, αφού η επένδυση πραγματοποιείται σε πρανές βουνού και έδαφος βραχώδες, πραγματοποιήθηκε η θεμελίωση των κτηρίων με στοιχεία από οπλισμένο σκυρόδεμα. Η τεχνοτροπία που εφαρμόστηκε είναι αυτή της φέρουσας τοιχοποιίας με την κατασκευή λίθινου περιγράμματος πάχους 50 εκατοστών, η οποία διακόπτεται από τρεις σειρές σενάζ ιδίου πάχους. Εσωτερικά του λίθινου σκελετού κατασκευάστηκε και μία σειρά από οπτόπλινθους, ώστε μεταξύ αυτών και της λίθινης τοιχοποιίας να περάσουν οι καλωδιώσεις και τα υλικά της μόνωσης. Οι πλάκες είναι από οπλισμένο σκυρόδεμα, ενώ κατασκευάστηκε και η στέγη με την απαιτούμενη μόνωση (θερμομόνωση - υγρασιμόνωση), καλύφθηκε με παραδοσιακές σχιστόπλακες, ενώ τοποθετήθηκαν και οι υδρορροές για την απομάκρυνση των όμβριων. Η εσωτερική επιφάνεια των τοίχων επιχρίστηκε, καθώς και των εσωτερικών χωρισμάτων (διαμόρφωση W.C.), που αρχικά έγινε με τούβλα αλλά στη συνέχεια και προκειμένου να επιτευχθεί καλύτερη μόνωση, έγινε και χρήση γυψοσανίδας ή τσιμεντοσανίδας (εξωτερικά των τοίχων των W.C.). Πραγματοποιήθηκε το μεγαλύτερο μέρος της υδραυλικής και ηλεκτρολογικής εγκατάστασης, ενώ σε κάποια από τα λουτρά τοποθετήθηκαν πλακίδια και είδη υγιεινής. Τέλος, τοποθετήθηκαν ποδιές - λίθινα πρέκια στα ανοίγματα και κατασκευάστηκαν τα πέτρινα φουρούσια των προβόλων. Με στοιχεία από οπλισμένο σκυρόδεμα κατασκευάστηκαν και οι εξωτερικές κλίμακες επικοινωνίας των δύο αυτών κτηρίων.

Για το κτήριο Γ:

Ίδιος είναι και ο τρόπος κατασκευής αυτού του κτηρίου, μετά τις εκσκαφές και τη θεμελίωση του. Οι εργασίες σε αυτό είναι στο σημείο που ολοκληρώθηκε το λίθινο περίγραμμά του, με τη σκυροδέτηση της πλάκας του υπογείου και του ισόγειου, ενώ είχαν τοποθετηθεί οι ξυλότυποι για τη οροφή του ορόφου. Τα περιμετρικά τοιχεία του υπογείου μονώθηκαν κατάλληλα, ενώ έγινε και η σύνδεση του αποχετευτικού της μονάδας με αγωγούς και φρεάτια με το βιολογικό της περιοχής. Οι παραπάνω εργασίες πιστοποιούνται με την μορφή αναλυτικών επιμετρήσεων υπογεγραμμένες από τον κ., επιβλέποντα πολιτικό μηχανικό, ο οποίος προσκόμισε και τεχνική έκθεση για τις εκτελεσθείσες εργασίες. Επίσης, προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του επενδυτή και της εργοληπτικής επιχείρησης του κ., που ανέλαβε την κατασκευή του κτηρίου.

Για την ομάδα των κτηριακών και στη φάση αυτή του ελέγχου ο επενδυτής προσκόμισε παραστατικά και τιμολόγια αξίας 600.962,48 €, ποσό που προτείνεται και για πιστοποίηση από την επιτροπή ΠΟΕ.....

- ii. Τα τιμολόγια και οι δαπάνες της επένδυσης εξοφλήθηκαν, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και απευθύνονται προς την επιχείρηση.
- iii. Τα πρωτότυπα τιμολόγια θεωρήθηκαν και σφραγίστηκαν από το Π.Ο.Ε...».

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου ν' αποκρούσει την άσκηση απ' την προσφεύγουσα του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, έπρεπε να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των επίδικων τιμολογίων.

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 33 του ν. 2859/2000, τότε ούτε από τις ως άνω σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πιθανόν να είναι «μη νόμιμα», δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρα παραστατικά, των πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντων επιτηδευματιών, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με βάση αντικειμενικά στοιχεία τη μη νομιμότητα τους.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απαιτούν σαφή διατύπωση, διότι σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή υφίσταται αμφιβολία περί της ύπαρξης φορολογικού βάρους, επικρατεί η αρχή in dubio contra fiscum (εν αμφιβολία υπέρ του φορολογούμενου).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς από τον έλεγχο, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ως προς το ότι τα επίμαχα Τιμολόγια, αφορούν σε ανακριβή φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-**2018** ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «. . **ΚΑΙ . . .**» – **Α.Φ.Μ.** ..., καθώς και την **ακύρωση**: α) της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 14/04/2010-31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., λόγω παραγραφής, β) της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου

01/01/2011-31/12/2011 και γ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., λόγω της αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

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

**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.