



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 04/09/2017

Αριθμός απόφασης: 1775

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 ...-2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «. ...» – Α.Φ.Μ. ..., με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες ... και Ψυχαγωγικής Εκπαίδευσης και διεύθυνση έδρας στο θέση ... του - Τ.Κ. ... κατά της με αριθμό .../.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/05/2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 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 ...-2017 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. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/05/2016, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 80.506,87 €, από αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 88.786,87 € και καταλογίστηκε εις βάρος της πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ 2 του Ν. 4174/2013, ύψους 4.140,00 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/05/2016 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. .../...-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. .../...2016 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ. ... για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-.../2016 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 88. 786,87 €. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. για την υπό κρίση περίοδο.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, εάν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και στις δηλώσεις INTRASTAT, όπου συντρέχει περίπτωση, δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- 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 της καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία του αναγραφόμενου Φ.Π.Α στα ληφθέντα ή εκδοθέντα κατά περίπτωση από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία, εάν μετά

την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση κατά το χρόνο που εκκρεμεί η επιστροφή, όχι νόμιμα συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή, των διατάξεων περί παραγραφής και την εξακρίβωση των αιτιών που προκάλεσαν το πιστωτικό υπόλοιπο, στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, περί της ορθότητας ή μη αυτού και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις

- Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 300.000 δραχμών ή των 881,00 ευρώ, προκειμένου για διπλογραφικά βιβλία, για τις οποίες έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και διαπιστώθηκε ότι:

- Η προσφεύγουσα την .../2016 και .../2016 έλαβε από την εργολήπτρια επιχείρηση «. . .» - ΑΦΜ:... δύο (2) ανάρητα τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών αξίας 12.000,00 € και 24.000,00 € αντίστοιχα, με αιτιολογία -περιγραφή «τοποθέτηση Η/Μ εξοπλισμού σε τέσσερις ... δεξαμενές (πισίνες)» και «τοποθέτηση και επίβλεψη όλου του δικτύου σωληνώσεων και του Η/Μ εξοπλισμού σε τέσσερις ... δεξαμενές».
- Η προσφεύγουσα, στις .../2016 είχε συνάψει μια συμφωνία, την οποία και κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ... με το με αριθμό καταχώρησης .../...-2016 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου, με αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση «. . .» - ΑΦΜ:..., για την προμήθεια όλου του ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού και τις εργασίες τοποθέτησής του στις πισίνες σε ακίνητο που βρίσκεται στο ...- ... του Νομού Το ύψος του εργολαβικού ανταλλάγματος ορίστηκε στο ποσό των 65.000,00 €.
- Η προμήθεια τελικά όλου του εξοπλισμού έγινε από την προσφεύγουσα με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με τα τιμολόγια .../...-2016 ποσού 27.000,00 και .../...-2016 ποσού 20.772,31€ από την βουλγάρικη εταιρεία «. . .».

Ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμό πρωτ. .../...-2017 πληροφοριακό δελτίο προς τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για διενέργεια ελέγχου, ως προς την εργολήπτρια εταιρία «. . .» - ΑΦΜ:.... Με το με αριθμό πρωτ. .../...-2017 απαντητικό έγγραφο της η Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ... ότι εκδόθηκε η .../...-2017 εντολή Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της υπηρεσίας τους προς την επιχείρηση . . ., με ΑΦΜ ..., δικής τους αρμοδιότητας. Υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, μετέβη στην διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης . . ., όπου διαπίστωσε ότι δεν υφίσταται η έδρα, το κατάστημα είναι κενό και εγκαταλελειμμένο. Από γειτονική επιχείρηση πληροφορήθηκε ότι έχει πλέον του έτους που έχει εγκαταλειφτεί το συγκεκριμένο κατάστημα. Από έλεγχο στο σύστημα TAXIS προέκυψε ότι η επιχείρηση υποβάλλει ηλεκτρονικά περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον Δεκέμβριο του 2015 έως τον Δεκέμβριο του 2016 με μηδενικές πωλήσεις και μηδενικές αγορές - δαπάνες μεταφέροντας το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ:13.598,65 €. Τα εκδοθέντα ανάρητα Τ.Π.Υ. από την επιχείρηση, . . ., με ΑΦΜ ... α) .../2016 καθαρής αξίας 12.000,00 ευρώ πλέον

2.760,00 ευρώ ΦΠΑ ,και β) .../2016 καθαρής αξίας 24.000,00 ευρώ πλέον 5.520,00 ευρώ ΦΠΑ, φαίνεται ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης και δεν έχει συμψηφιστεί ή αποδοθεί ο αναλογούν ΦΠΑ, υπάρχει δε μεγάλη πιθανότητα από τα παραπάνω εκτεθέντα να είναι εικονικά.

Στις .../2017 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, το με αρ.../...2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, προκειμένου η προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου . Στο με αριθ. πρωτ. .../...-2017 Υπόμνημά της, που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα, ανέφερε ότι επέστρεψε τα δύο ανάρηματα Τ.Π.Υ. στην εκδότρια επιχείρηση, προκειμένου να αριθμηθούν και μετά από παρέμβαση του δικηγόρου της προσφεύγουσας, η εκδότρια επιχείρηση τα επέστρεψε αριθμημένα ως εξής: το ΤΠΥ Νο ... /...-16 καθαρής αξίας 12.000,00 € και το ΤΠΥ Νο ... /...-16 καθαρής αξίας 24.000,00 €.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα δύο (2) ανάρηματα Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 12.000,00 € και 24.000,00 € αντίστοιχα, με εκδότρια την επιχείρηση «.» - ΑΦΜ:..., ως μη νόμιμα, καθόσον δεν αποσαφηνίζεται ποιες εντέλει συναλλαγές τιμολογήθηκαν στα επίμαχα τιμολόγια, επειδή έχουν ελλιπή περιγραφή και είναι ανάρηματα κατά παράβαση του άρθρου 9 του νόμου 4308/2014.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/04/2016-30/04/2016 και 01/05/2016- 31/05/2016, από τις οποίες προκύπτει επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επαναπροσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο των υπό κρίση περιόδων και επέβαλε τις κυρώσεις του άρθρου **58^Α παρ.2** του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όπως διαμορφώνεται παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 01/1/2016 - 31/05/2016

ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ (που ζητείται με την αίτηση)	88.786,87
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ	80.506,87
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ (που δηλώνεται)	34.927,78
ΠΟΣΟ ΠΑ ΕΚΠΤΩΣΗ (που αναγνωρίζεται)	34.927,78
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58^Α ΠΑΡ.2 ΚΦΔ	4.140,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ο δικαιούμενος την έκπτωση ΦΠΑ δεν απευθύνεται στην δημόσια υπηρεσία ζητώντας επιείκεια αλλά την απόλαυση νομίμως παραχωρηθέντος δικαιώματος. Η νομολογία των Δικαστηρίων πλειστάκις έχει κρίνει ότι ακόμη και στην περίπτωση πλαστού τιμολογίου ο καλόπιστος τρίτος δεν φέρει ευθύνη και συνεπώς καλώς καταχώρισε το παραστατικό. Στο άρθρο 17 παρ.2 της έκτης οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως 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. πράξεών του. Η πραγματοποίηση των εργασιών προκύπτει και από την αυτοψία που διενήργησε η Δ.Ο.Υ στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, τον Σεπτέμβριο του 2016. Θα πρέπει να αναγνωριστούν ως έγκυρα και ανταποκρινόμενα σε πραγματική συναλλαγή τα περί ου ο λόγος τιμολόγια, και να αναγνωριστεί ως ορθή η καταχώρισή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας.
- 2) Προκύπτει πέραν οιασδήποτε αμφισβήτησεως ότι τόσο η αρίθμηση των τιμολογίων όσο και η πληρότητα της περιγραφής των εκτελεσθεισών εργασιών εναπόκειται στην εξουσία του συντάκτη των εγγράφων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε μαζί με την αίτηση έκπτωσης του φόρου και τη σχετική επιμέτρηση του επιβλέποντος μηχανικού.
- 3) Η προσφεύγουσα υποχρεούται να τηρεί αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος και να τεκμηριώνει κάθε συναλλαγή με κατάλληλα παραστατικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 4308/14. Όπως προκύπτει τόσο από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όσο και από τον ΚΦΔ, οι εταιρίες που τηρούν διπλογραφικό σύστημα υποχρεούνται να καταγράφουν όλα τα γεγονότα και τις συναλλαγές. Συνάγεται ακολούθως ότι το σύνολο των εγγραφών προϋποθέτουν κατ' ελάχιστο την πραγματοποίηση της συναλλαγής και την έκδοση αρχικού παραστατικού από τον πωλητή ή τον πάροχο της υπηρεσίας.
- 4) Η μη καταχώριση της συναλλαγής, καίτοι εκτελεσθείσης, οδηγεί αναπόφευκτα σε σύνταξη ανειλικρινών βιβλίων και ανισοσκελούς ισολογισμού. Η προσφεύγουσα, ως καλόπιστος συναλλασσόμενος, επέλεξε να καταχωρίσει την συναλλαγή με το έγγραφο το οποίο εξέδωσε ο αντισυμβαλλόμενος της, μολονότι έχει πλημμέλειες, ακολουθώντας έτσι τον δρόμο της ειλικρίνειας και δεν επέλεξε να αποκρύψει την συναλλαγή με την ελπίδα ότι δεν θα ελεγχθεί. Με την προσβαλλόμενη πράξη υφίσταται η προσφεύγουσα άδικες οικονομικές συνέπειες για πράξη την οποία δεν ενήργησε.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι στο άρθρο 17 παρ.2 της έκτης κοινοτικής οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως 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. πράξεών του και περί του ότι θα πρέπει να αναγνωριστούν ως έγκυρα τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα διότι 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 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, ...**», στο δε άρθρο 33 παρ 4 του ως άνω νόμου 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.... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...»

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 εξ αρχής αχρεώστητα ή

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

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

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 προστιθεμένης 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 προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης 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 ή του παρέχοντος υπηρεσίες,», 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».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK 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 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, «...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, «.... 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) ανάριθμα Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης «. . .» - ΑΦΜ:..., ως μη νόμιμα, καθόσον δεν αποσαφηνίζεται ποιες συναλλαγές τιμολογήθηκαν στα επίμαχα τιμολόγια, επειδή έχουν ελλιπή περιγραφή και είναι ανάριθμα κατά παράβαση του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014.

Επειδή, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4308/2014. Στην περίπτωση στ' της παρ. 1 αναφέρεται ότι στο τιμολόγιο αναγράφεται (υποχρεωτικά) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

Στην [ΠΟΛ.1003/31-12-2014](#) ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, «.....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 προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό καταχώρησης .../...-2016 της Δ.Ο.Υ. ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου του άρθρου 8 παρ 16 του Ν. 1882/1990 με αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση «. . .» - ΑΦΜ:..., στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρεται και η τοποθέτηση ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού, καθώς και θέση σε λειτουργία της εγκατάστασης.

Επειδή, από την προσφεύγουσα προσκομίστηκε στον έλεγχο επιμετρικός πίνακας με α/α 2, της «. . .» με επιβλέποντα μηχανικό της με αριθ. .../2015 Οικοδομικής άδειας του έργου, στον οποίο, μεταξύ άλλων, βεβαιώνεται ότι εκτελέστηκαν και οι εργασίες της τοποθέτησης Η/Μ Εξοπλισμού σε τέσσερις κολυμβητικές Δεξαμενές.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 2011/ 29-09-2011 (ΦΕΚ Β' 2187) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 55 του Ν. 4002/ 2011, ανεστάλη η λειτουργία των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της Η' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και μεταφέρθηκαν οι αρμοδιότητές τους στη ΔΟΥ Καλαμαριάς [σχετ. και η ΠΟΛ 1167/ 2012]. Εν συνεχεία και βάσει της αυτής εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η αριθ.1092694 ΕΞ 2013/ 06-06-2013 (ΦΕΚ Β' 1404) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, με την οποία τροποποιήθηκε η πιο πάνω απόφαση και οι σχετικές αρμοδιότητες των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της πρώην ενοποιημένης ΔΟΥ ... (... – ... Θεσσαλονίκης) μεταφέρθηκαν από ...-2013 στην ενοποιημένη πλέον ΔΟΥΘεσσαλονίκης (... – ... – ...). Βάσει των προεκτεθέντων, η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διενήργησε «αυτοψία» και όχι διασταυρωτικό έλεγχο, όπου η αρμοδιότητα για τη διενέργειά του ανήκει αποκλειστικά στη ΔΟΥΘεσσαλονίκης, από τον έλεγχο της οποίας μπορεί να αποδειχθεί ή όχι, η νομιμότητα των επίμαχων τιμολογίων.

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 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις 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, του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία, 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 νομικής ασφάλειας 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*.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς από τον έλεγχο, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ως προς το ότι τα δύο επίμαχα Τ.Π.Υ. αφορούν μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός. Επισημαίνεται δε ότι, εφόσον η Δ.Ο.Υ. αποδείξει την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δύναται να διενεργήσει έλεγχο της ίδιας φορολογικής περιόδου και να προβεί σε καταλογισμό, του αναλογούντος στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, φόρου προστιθέμενης αξίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «....» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και **την τροποποίηση** της με αριθμό ../.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/05/2016, ως προς τις φορολογητέες εισροές όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας, παρελκούςης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/05/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--	--------------------------	--------------------------	---------------------------	---

Αξία φορολογητέων εκροών	47.772,31	47.772,31	47.772,31	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	572.445,06	536.445,06	572.445,06	0,00
Φόρος εκροών	10.987,63	10.987,63	10.987,63	0,00
Φόρος εισροών	131.676,74	123.396,74	131.676,74	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	3.025,54	3.025,54	3.025,54	0,00
Πληρωμές στο δημόσιο	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	134.702,28	126.422,28	134.702,28	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	123.714,65	115.434,65	123.714,65	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμα του άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		4.140,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	4.140,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	34.927,78	34.927,78	34.927,78	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	88.786,87	80.506,87	88.786,87	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €			
ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	88.786,87 €			

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.