



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 28/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2030

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 **22-08-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....**ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ**» – **Α.Φ.Μ.** ....., με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία και συντήρηση ψαριών, καρκινοειδών και μαλακίων και διεύθυνση έδρας στο ..... του Ν. Ξάνθης - Τ.Κ. ...., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό ..../**04-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016 και β) της με αριθμό ..../**04-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, 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 22-08-2018** 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. ....**/04-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016, αναγνωρίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 47.754,68 € και της αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και μεταφορά ποσό ύψους 64.756,99 € από μεταφερόμενο ποσό 145.527,08 €.

-Με την υπ' αριθμ. ....**/04-07-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της υποβολής ελλιπούς περιοδικής δήλωσης του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2016, εκ της οποίας δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/12/2016-31/12/2016 από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, 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. ....**/09-08-2017** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. ....**/10-07-2017** αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τη φορολογική περίοδο 01/12/2016-31/12/2016, με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 47.754,68 €. 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 (αρχική και τροποποιητικές).
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την ορθή αναγραφή κατ' αξία και κωδικό των εισροών (αγορές και δαπάνες) και των εκροών (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων, (διπλογραφικά), διαπιστώθηκε ότι στην

ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ύψους 305.342,05€, ως ακολούθως:

| Ημερ/νία   | Κωδικός       | Περιγραφή Λογαριασμού                         | Αιτιολογία Κίνησης | Χρέωση    |
|------------|---------------|-----------------------------------------------|--------------------|-----------|
| 01/12/2016 | 24-02-00-0201 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΔΙΧΤΙΩΝ             | .....              | 503,58    |
| 02/12/2016 | 64-08-01-0100 | ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ  | .....S.P.A.        | 2.024,64  |
| 04/12/2016 | 24-01-02-2002 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΩΝ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ | .....Ltd           | 2.100,00  |
| 04/12/2016 | 24-01-02-2002 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΩΝ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ | .....Ltd           | 3.260,00  |
| 08/12/2016 | 24-02-00-2200 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ       | .....ΕΟΟΔ          | 440,00    |
| 10/12/2016 | 24-01-02-2002 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΩΝ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ | .....Ltd           | 3.760,00  |
| 10/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L         | 5.900,00  |
| 13/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L         | 3.728,80  |
| 13/12/2016 | 24-01-02-2002 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΩΝ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ | .....Ltd           | 6.360,00  |
| 14/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L         | 7.068,20  |
| 14/12/2016 | 24-01-02-2004 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΑ ΙΣΠΑΝΙΑΣ    | ..... S.L.         | 3.000,00  |
| 15/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L         | 6.708,30  |
| 16/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L         | 14.278,00 |
| 16/12/2016 | 64-08-01-0100 | ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ  | ..... S.P.A.       | 97,23     |
| 18/12/2016 | 24-01-02-2004 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΑ ΙΣΠΑΝΙΑΣ    | ..... S.L.         | 1.800,00  |
| 20/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L         | 7.793,90  |
| 22/12/2016 | 24-01-02-     | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ                                | .....S.R.L         | 37.555,80 |

|            |               |                                                  |               |                   |
|------------|---------------|--------------------------------------------------|---------------|-------------------|
|            | 2001          | ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ                     |               |                   |
| 23/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L    | 24.818,60         |
| 27/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L    | 33.568,30         |
| 27/12/2016 | 24-01-02-2002 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΩΝ<br>ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ | .....Ltd      | 1.100,00          |
| 27/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....SRL      | 6.450,00          |
| 28/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L    | 31.882,00         |
| 28/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....SRL      | 5.775,00          |
| 29/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L    | 24.412,20         |
| 29/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....SRL      | 8.550,00          |
| 30/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....SRL      | 7.025,00          |
| 30/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L    | 28.822,50         |
| 30/12/2016 | 24-01-02-2005 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΟΣΤΡΑΚΑ<br>ΓΑΛΛΙΑΣ     | .....         | 11.350,00         |
| 31/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....S.R.L.   | 10.710,00         |
| 31/12/2016 | 24-01-02-2001 | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΜΥΔΙΩΝ<br>ΙΤΑΛΙΑΣ      | .....SRL      | 4.500,00          |
|            |               |                                                  | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>305.342,05</b> |

- Το ποσό των 305.342,05 € που προέκυψε από τα βιβλία της προσφεύγουσας μεταφέρθηκε επακριβώς στην με αριθ. καταχ. ..../07-02-2018 υποβληθείσα τροποποιητική Δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου 2016 και στον κωδικό 364 «Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών».
- Επιπροσθέτως, στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπηρεσιών, (έξοδα μεταφορών), συνολικού ποσού ύψους 31.200,00 €, ως ακολούθως:

| Ημερ/νία   | Κωδικός       | Περιγραφή Λογαριασμού                                      | Αιτιολογία Κίνησης | Χρέωση   |
|------------|---------------|------------------------------------------------------------|--------------------|----------|
| 06/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.500,00 |
| 11/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.600,00 |
| 11/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.800,00 |
| 13/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD           | 1.200,00 |
| 15/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 2.500,00 |
| 15/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.800,00 |
| 16/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.200,00 |
| 18/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD           | 1.600,00 |
| 19/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | LG TRANSPORT LTD   | 1.800,00 |
| 20/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 500,00   |
| 20/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD           | 500,00   |
| 21/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.400,00 |
| 21/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.500,00 |
| 22/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD           | 1.300,00 |
| 23/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD           | 500,00   |
| 26/12/2016 | 64-00-03-0000 | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ. ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ   | .....LTD           | 1.800,00 |
| 27/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD           | 1.200,00 |
| 28/12/2016 | 64-00-03-     | ΕΞΟΔ.ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.                                     | .....LTD           | 1.600,00 |

|            |               |                                                            |               |                  |
|------------|---------------|------------------------------------------------------------|---------------|------------------|
|            | 0000          | ΠΩΛ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                          |               |                  |
| 28/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD      | 1.400,00         |
| 29/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD      | 1.600,00         |
| 30/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD      | 1.800,00         |
| 31/12/2016 | 64-00-02-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ | .....LTD      | 1.100,00         |
|            |               |                                                            | <b>ΣΥΝΟΛΑ</b> | <b>31.200,00</b> |

- Το ποσό των 31.200,00 € που προέκυψε από τα βιβλία της προσφεύγουσας μεταφέρθηκε επακριβώς στην με αριθ. καταχ. ..../07-02-2018 υποβληθείσα τροποποιητική Δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου 2016 και στον κωδικό 365 «Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρθρ. 14 2α».
- Διενεργήθηκε έλεγχος, 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, καθώς και 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 τις πέντε (5) δαπάνες και αγορές 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 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 δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για τις αγορές και εισαγωγές αγαθών με απαλλαγή από το Φ.Π.Α λόγω εξαγωγής τους ή ενδοκοινοτικής παράδοσης, θεώρησε Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.), μετά από την με αρ. πρωτ. ..../04-01-2016 αίτηση που υπέβαλε, με αιτούμενο ποσό απαλλαγής και εγκρινόμενο ποσό απαλλαγής 1.578.634,30 €, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1167/2015 και δεν διαπιστώθηκε υπέρβαση του ως άνω ποσού έγκρισης.
- Διενεργήθηκε έλεγχος αν για τις έξι (6) ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεγαλύτερης αξίας, ως

προς την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, τα οποία παραδόθηκαν και μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος από την πωλήτρια προσφεύγουσα, πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις και δεν διαπιστώθηκαν ή παραλείψεις. Επιπροσθέτως, οι ως άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις συμπεριλήφθηκαν στον με αριθ. καταχ. ..../2017 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Δεκεμβρίου 2016 και στην υποβληθείσα δήλωση intrastat του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000, του οικείου μήνα (ως αποστολές).

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στα στοιχεία που εκδόθηκαν και λήφθηκαν, για την εξακρίβωση της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι στις δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο προκύπτουν διαφορές αναφορικά με τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ύψους 305.342,05€ και στις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών ύψους 31.200,00€, ο οποίος δεν βρέθηκε εγγεγραμμένος στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης (χρέωση- πίστωση ΦΠΑ 24% του Λ.54).

Στις 11/05/2018 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, το με αρ. .../10-05-2018 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. .../24-05-2018 Υπόμνημά της, που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα, ανέφερε ότι η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος της έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών, ως προς τις ενδοκοινοτικές της αποκτήσεις είναι μη σύνομη σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 28 της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας για το ΦΠΑ, καθώς μεταγενέστερα και εντός των νόμιμων προθεσμιών, όπως προκύπτει και από το Ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών κινήσεων για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, δηλώθηκαν σύνομα οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι λήψεις των υπηρεσιών.

Ακολούθως, ο έλεγχος εμμένοντας στις αρχικές του απόψεις, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών του άρθρου 14 παρ 2<sup>α</sup>, λόγω του ότι η προσφεύγουσα τροποποίησε τις οριστικοποιημένες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της μετά την έναρξη του ελέγχου, γεγονός που δεν δύναται να ληφθεί υπόψη και ούτε παράγει έννομο αποτέλεσμα.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/12/2016-31/12/2016, επέβαλε το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ και επαναπροσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο της υπό κρίση περιόδου και το προς έκπτωση μεταφερόμενο ποσό, όπως διαμορφώνεται παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 01/12/2016 - 31/12/2016

|  |                          |                          |
|--|--------------------------|--------------------------|
|  | <b>Βάσει<br/>Δήλωσης</b> | <b>Βάσει<br/>Ελέγχου</b> |
|--|--------------------------|--------------------------|

|                                           |                   |                  |
|-------------------------------------------|-------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών                  | 345.868,85        | 345.868,85       |
| Αξία φορολογητέων εισροών                 | 360.917,01        | 24.374,96        |
| Φόρος εκροών                              | 81.982,57         | 81.982,57        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                    | 86.056,21         | 5.286,12         |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                        | 4.073,64          | 0,00             |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                        |                   | 76.696,45        |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου | 189.208,12        | 189.208,12       |
| <b>ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ</b>            | <b>47.754,68</b>  | <b>47.754,68</b> |
| <b>ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ</b>             | <b>145.527,08</b> | <b>64.756,99</b> |

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ....**/22-08-2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη σύννομη η άρνηση αναγνώρισης της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Το δικαίωμα απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον φόρο προβλέπεται στο άρθρο 28γ, κεφ. Α, της έκτης οδηγίας, ενώ το άρθρο 22 αυτής, όπως διαμορφώθηκε βάσει του άρθρου 28η, προβλέπει τις υποχρεώσεις που υπέχει κάθε υποκείμενο σε ΦΠΑ πρόσωπο. Από τις ανωτέρω διατάξεις και σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαίρεσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας 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 στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του. Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, κ.ά.). Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή

των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, *Rompelman*, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. I-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C- 63/04, *Centralan Property Ltd*, σκέψη 51, κ.ά.). Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης, πρέπει αφενός να είναι "υποκείμενος στον φόρο" κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, *Faxworld*, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 24, προαναφερθείσα απόφαση *Centralan Property Ltd*, σκέψη 52). Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές. Όπως δε κατ' επανάληψη έχει τονίσει το Δικαστήριο της ΕΕ αλλά και το Συμβούλιο της Επικρατείας, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου των εισροών αποτελεί κομβικό στοιχείο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, καθόσον με αυτό επιτυγχάνεται η φορολογική ουδετερότητα του φόρου. Άλλωστε, με την υπ' αριθ. 1031/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κριθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή, στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως. 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. Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από την αποδοχή ή μη των τροποποιημένων εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας, οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, γεγονός που δεν αμφισβητεί ούτε ο έλεγχος και έχουν αποτυπωθεί με τροποποιητικές δηλώσεις πριν την επίδοση των προσωρινών φύλλων. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του νόμου για το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., ήτοι η πραγματοποίηση των αποκτήσεων αυτών από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, η εκχώρηση του δικαιώματος κυριότητας επί των εμπορευμάτων, η χρησιμοποίηση αυτών για ανάγκες φορολογητέων πράξεων και η αποτύπωση τους στις

περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ υφίστανται αδιαμφισβήτητα. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή θα μπορούσε να επιβάλλει στην προσφεύγουσα πρόστιμο για την εκπρόθεσμη εγγραφή των συναλλαγών στα βιβλία της και όχι να αρνηθεί εξ ολοκλήρου το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. για τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι οποίες ουδόλως αμφισβητούνται.

**Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι στο άρθρο 17 παρ.2 της έκτης κοινοτικής οδηγίας 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 θα πρέπει να αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών που έλαβε η προσφεύγουσα διότι αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, που δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο.**

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

**Επειδή,** στο άρθρο 18 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α'5/17-01-2018), ορίζεται ότι: «1.α...β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...», στο δε άρθρο 19 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού

προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. ...».

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) .... 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. **Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή....**14. Τα

λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

**Επειδή** περαιτέρω, με τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», στο άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος ορίζεται ότι: «5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά. 5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι», στο άρθρο 17. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «...στ) Υποχρέωση άμεσης αναγνώρισης λαθών που αφορούν σε προηγούμενη περίοδο και αποκαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο. ζ) Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη της διόρθωσης λαθών και μεταβολής λογιστικών πολιτικών κατά το άρθρο 28 του νόμου».

Στο άρθρο 28. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών της Λογιστικής Οδηγίας μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«28.1.3 Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και

β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.4 Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.

28.1.6 Η ύπαρξη λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, τα λογιστικά αρχεία και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις προβλέψεις του νόμου και ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη. Όπως αναφέρεται και στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 του νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και

όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται εάν τα λάθη είναι διάχυτα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η ενδεχόμενη σκοπιμότητα για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος, καθώς και οι ενδεχόμενες ελεγκτικές δυσχέρειες».

**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 11 παρ 1 ότι: « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.....», 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 18 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.», στο άρθρο 35 παρ 1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την

ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας....»

**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..... 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, .. **δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,....».**

**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 με την ΠΟΛ.1282/23.12.1992** με θέμα Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής.....».

**Επειδή, με την υπ' αριθ. Γνωμ. 243/2162/1995** του Ε.Σ.Υ.Λ. με θέμα (Λογιστική του Φ.Π.Α. και πληροφορίες αναγκαίες για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του Ν.1642/1986, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει), διευκρινίστηκε ότι: «Οι οδηγίες

του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ, προβλέπουν ως αναγκαίες και αξίες μη πραγματικές (πλασματικές), καθώς και διαφορές μεταξύ πραγματικών και πλασματικών αξιών. Επίσης, οι ίδιες οδηγίες προβλέπουν και πληροφορίες εξειδικευμένες σχετικά με απαλλαγές και εξαιρέσεις του ΦΠΑ...3. Οι λογαριασμοί 54.00.20/24/25/28/29.42-95 είναι λογαριασμοί μειωτικοί (αντίθετοι) των λογαριασμών 54.00.XX.42-95 (όπου XX = 80 ή 84 ή 85 ή 88 ή 89) και συλλειτουργούν μόνο κατά ζεύγη με τους λογαριασμούς αυτούς. Στους λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/29.42-95 καταχωρείται (χρεώνεται) ο συμψηφιζόμενος πλασματικός ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών, καθώς και ο πλασματικός ΦΠΑ τυχόν λήψεων αγαθών από τρίτες χώρες. Το περιεχόμενο όλων των λογαριασμών της παραγράφου αυτής (3) καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία για το ΦΠΑ και από τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών.....».

**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. β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: ι) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36.*». Το άρθρο 3, της οδηγίας ορίζει ότι: «*1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο ι), οι ακόλουθες πράξεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ: α) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο έδαφος του κράτους μέλους, σύμφωνα με τα άρθρα 148 και 151, και οι οποίες πραγματοποιούνται από*

υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, β) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, εκτός αυτών του στοιχείου α) και στο άρθρο 4, και των αποκτήσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ....».. 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, ....., το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...», το άρθρο 23, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφός τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών», 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.», 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», στο άρθρο 179 ορίζεται ότι: «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. ..», στο άρθρο 180 ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236, να προβαίνει στην έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 168, στοιχείο γ), όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί.» και στο άρθρο 194 ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο

οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. 2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1».

Το άρθρο 206, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών».

Το άρθρο 242, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές».

Το άρθρο 250, της οδηγίας ορίζει: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων. 2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα».

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.

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

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

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτεται **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 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, «κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπέττουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).** 31. Όπως έχει δεχθεί κατ' επανάληψη το Δικαστήριο, το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ.

επ' αυτού απόφαση Τόθ, EU:C:2012:549, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 32. Σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων αυτού είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκείμενου στον φόρο προσώπου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται και αυτές στον ΦΠΑ (αποφάσεις Τόθ, EU:C:2012:549, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 33. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές. 34. Δεύτερον, σε περίπτωση που έχει εφαρμογή το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προβλέπουν ορισμένες διατυπώσεις για τους τρόπους άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης. 35. Η έκταση πάντως των διατυπώσεων τις οποίες προβλέπει το οικείο κράτος μέλος και πρέπει να τηρεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για την άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν πρέπει να υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης (αποφάσεις Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 50, καθώς και Fatorie, EU:C:2014:50, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 36. Επιπλέον, ενόψει της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες υποχρεώσεις για τα υποκείμενα στον φόρο αυτό πρόσωπα, όπως είναι η τήρηση λογιστικών βιβλίων και η κατάθεση δήλωσης. Δυνάμει της παραγράφου 8 του ίδιου αυτού άρθρου, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής. 38. Τρίτον, από τη σκέψη 63 της απόφασης Ecotrade (EU:C:2008:267) και τη μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Uszodaéρίτδ, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62, και Fatorie, EU:C:2014:50, σκέψη 35) **προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.** 41. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, οι

οποίες προβλέπονται από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-338/98, EU:C:2001:596, σκέψη 71, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψεις 26 και 33, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 44, και Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψεις 43 και 44). 42. Αντίθετα, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης. Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται στα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, EU:C:2001:596, σκέψη 71, Collée, EU:C:2007:549, σκέψεις 25 και 26, Ecotrader, EU:C:2008:267, σκέψεις 60 έως 65, Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, σκέψεις 47 έως 51, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, EU:C:2012:107, σκέψεις 41 και 48, καθώς και Tóth, EU:C:2012:549, σκέψη 33). 43. **Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποκτήσεις αυτές από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του.** 44. Υπό τις συνθήκες αυτές, από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται να μην αναγνωριστεί στην Idexx το κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται για τις επίμαχες στην κύρια δίκη ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και να προβληθεί ως αιτιολογία της άρνησης αυτής η μη τήρηση από την εταιρία αυτή των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας. Το δικαίωμα έκπτωσης αυτό γεννάται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός». (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψεις 30-36, 38-39, 41-43 και 45).

**Επειδή,** σύμφωνα με το Διατακτικό της ως άνω απόφασης του ΔΕΕ, «τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 22 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές θέτουν τυπικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα έκπτωσης, των οποίων η μη τήρηση δεν οδηγεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, στην απώλεια του δικαιώματος αυτού».

**Επειδή**, «προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του φόρου και η πάταξη της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν με τις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους τις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Το εθνικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει εάν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της ισχύουσας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση για την παράλειψή του να εγγραφεί στο μητρώο (βλ., επ' αυτού, απόφαση *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψεις 45, 46 και 54). 62 Επίσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η απάτη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Gabalfriša* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49, καθώς και *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 36 και 37)» (ΔΕΕ - Υπόθεση C-183/14, σκέψεις 51 και 62).

**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 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**, «...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**, «η διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 αποβλέπει προφανώς στην ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμορφώσεως του φορολογουμένου προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις και στην κατά τον τρόπο αυτόν εξασφάλιση της εξυπηρετούσης το δημόσιο συμφέρον ταχύτερης εισπράξεως των οφειλομένων φόρων, χωρίς την καθυστέρηση που συνεπάγεται η διενέργεια ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρεώσεως, η έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησεως αυτής, καθώς και η επιβάρυνση του φορολογουμένου με πρόσθετους φόρους, η οποία ενδεχομένως θα επιδείνωνε την

οικονομική του κατάσταση και θα έθετε σε κίνδυνο την δυνατότητά του να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Ενόψει του ως άνω επιδιωκόμενου με την προαναφερθείσα διάταξη δημοσίου συμφέροντος σκοπού, η έννοια αυτής, παρά την γραμματική της διατύπωση, είναι ότι εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση, αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο. Άλλωστε, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσεως της Διοικήσεως, δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει δικαίωμά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση εντολής ελέγχου. Εξάλλου, η υποβολή της δηλώσεως δεν αποκλείει την διενέργεια στην συνέχεια ελέγχου προς διαπίστωση της ακρίβειας αυτής.» (ΣΤΕ 1364/2017).

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών μηνός Δεκεμβρίου 2016 των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών ύψους 305.342,05 € και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών του άρθρου 14 παρ 2<sup>α</sup>, ύψους 31.200,00 €, λόγω του ότι η προσφεύγουσα τροποποίησε τις οριστικοποιημένες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της μετά την έναρξη του ελέγχου, γεγονός που δεν το έλαβε υπόψη ο έλεγχος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 (ΕΛΠ), η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι. Περαιτέρω δε, στην ως άνω Οδηγία ορίζεται η υποχρέωση για την οντότητα της άμεσης αναγνώρισης των λαθών που αφορούν σε προηγούμενη περίοδο και αποκαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο και επιτρέπεται **αλλαγή και μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.**

**Επειδή**, νομίμως, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα υποβλήθηκαν μεταγενέστερα τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες δεν ήταν άκυρες αλλά επέφεραν τις σχετικές έννομες συνέπειες ως εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου αλλά προγενέστερα της κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, οι δε αλλαγές που επέφεραν συμπεριλήφθηκαν στα τηρούμενα βιβλία.

**Επειδή**, η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεν αμφισβητείται από τον διενεργηθέντα έλεγχο και οι ως άνω συναλλαγές έχουν αποτυπωθεί στην αριθ. καταχ. ..../07-02-2018 υποβληθείσα τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2016, πριν την επίδοση των προσωρινών πράξεων. Δεδομένου δε ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται εκ του νόμου για το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., ορίζονται στα άρθρα 178 έως 182 της ως άνω Οδηγίας, ήτοι η πραγματοποίηση των αποκτήσεων αυτών από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, η εκχώρηση του δικαιώματος κυριότητας επί των εμπορευμάτων, η χρησιμοποίηση αυτών για ανάγκες φορολογητέων πράξεων και η αποτύπωση τους στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν αμφισβητούνται, το γεγονός δε της μη τήρησης της τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι της εκ των υστέρων εγγραφής στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν αρκεί για να απολέσει το δικαίωμα αυτό.

**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**, η φορολογική αρχή προκειμένου να μην επιτρέψει την άσκηση από την προσφεύγουσα του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, έπρεπε να αποδείξει ότι δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις.

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 αγοραστή των αγαθών και του λήπτη των υπηρεσιών προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε της μη τήρησης αρχικώς των τυπικών προϋποθέσεων, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης του φόρου των ως άνω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και της

ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών, δεδομένου ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλήφθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις και η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση τους.

**Επειδή** περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1252/2015** της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται η έννοια της ελλιπούς δηλώσεως ως ακολούθως:

**«Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών)»**

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση δε γίνεται καμία αναφορά στην επίμαχη έκθεση ελέγχου ότι η υποβληθείσα περιοδική δήλωση δεν είναι πλήρης, ως προς τη συμπλήρωση των τυπικών της στοιχείων, βάσει του ορισμού που δίδεται στην ΠΟΛ 1252/2015 περί ελλιπούς δήλωσης και ως εκ τούτου **εκλείπει η γενεσιουργός αιτία για την επιβολή του ως άνω προστίμου περί ελλιπούς δηλώσεως.**

**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** στην προκειμένη περίπτωση, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/06/2018 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν προκύπτει αμφισβήτηση ως προς την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και την ενδοκοινοτική λήψη των υπηρεσιών, ώστε η προσφεύγουσα να εκπέσει του νομίμου δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου των εισροών που πραγματοποίησε για την επίμαχη φορολογική περίοδο και να της επιβληθεί το αντίστοιχο πρόστιμο του ΚΦΔ και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της γίνεται αποδεκτός, λόγω ελλιπούς αιτιολογίας.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../22-08-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ**» – **Α.Φ.Μ.** ....., καθώς και:

**A. Την τροποποίηση** της κάτωθι πράξης:

Της με αριθμό ...../04-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016, ως προς τις φορολογητέες εισροές, όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση και το προς έκπτωση μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

**B. Την ακύρωση** της κάτωθι πράξης:

Της με αριθμό ...../04-07-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**Φ.Π.Α.**

| Φορολογική Περίοδος<br>01/12/2016 – 31/12/2016                 | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------------------------------------------------------|---------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Σύνολο φορολογητέων εκροών                                     | 345.868,85          | 345.868,85       | 345.868,85        | 0,00                           |
| Σύνολο φορολογητέων εισροών                                    | 360.917,01          | 24.374,96        | 360.917,01        | 0,00                           |
| Σύνολο Φόρου εκροών                                            | 81.982,57           | 81.982,57        | 81.982,57         | 0,00                           |
| Φόρος εισροών                                                  | 86.056,21           | 5.286,12         | 86.056,21         | 0,00                           |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ.<br>Φορολογικής περιόδου              | 189.208,12          | 189.208,12       | 189.208,12        | 0,00                           |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                                         | 275.264,33          | 194.494,24       | 275.264,33        | 0,00                           |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                                             | 193.281,76          | 112.511,67       | 193.281,76        | 0,00                           |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                                     | 145.527,08          | 64.756,99        | 145.527,08        | 0,00                           |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή                                   | 47.754,68           | 47.754,68        | 47.754,68         | 0,00                           |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ</b> για<br>έκπτωση με την παρούσα<br>απόφαση | <b>145.527,08 €</b> |                  |                   |                                |

|                                                     |                    |
|-----------------------------------------------------|--------------------|
| <b>ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την<br>παρούσα απόφαση | <b>47.754,68 €</b> |
|-----------------------------------------------------|--------------------|

## **Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ΚΦΔ) ΦΠΑ**

|                                                      |                                                  |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| <b>Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 54 ν. 4174</b>                | <b>Φορολογική περίοδος 01/12/2016-31/12/2016</b> |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την<br>παρούσα απόφαση | <b>0,00 €</b>                                    |

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.