



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-02-2019

Αριθμός Απόφασης: 456

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στη, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015** και 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό παραγγελία της Κατόπιν του ανωτέρω εγγράφου εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** με ελεγχόμενη τη προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), σε εκτέλεση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου, για την περίοδο 01/01/2012 -31/12/2016, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση, μεταξύ των άλλων, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015** και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά **128,17 ΕΥΡΩ** (από 10.673,31 ΕΥΡΩ σε 10.545,14 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 128,17 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν διανυκτέρευση, κατά παράβαση του άρθρου 30, παρ. 4 του Ν.2859/2000.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **667,34 ΕΥΡΩ** [348,28 (διαφορά φόρου) + 174,14 (πρόστιμο

του αρ. 58Α του Ν.4174/2013) + 144,92 (πρόστιμο του αρ. 53 του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη μείωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται από την προηγούμενη χρήση κατά 128,17 ΕΥΡΩ (από 10.673,31 ΕΥΡΩ σε 10.545,14 ΕΥΡΩ) και στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 220,11 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν στο όνομα με Α.Φ.Μ. και όχι στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **6.011,12 ΕΥΡΩ** [4.007,41 (διαφορά φόρου) + 2.003,71 (πρόστιμο του αρ. 58Α του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 388,70 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που είχαν ανεπαρκή αιτιολογία και υπήρχε αδυναμία ελέγχου αυτών και Φ.Π.Α. ύψους 3.540,29 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που δεν είχαν εκδοθεί σύννομα κατά παράβαση της ΠΟΛ.1161/2013, του άρθρου 9 του Ν.4308/2014, του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4174/2013 και του άρθρου 32 του Ν.2859/2000. Επιπρόσθετα, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ύψους 91,76 ΕΥΡΩ ποσό που δεν είχε καταχωρηθεί ως Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών στην με αριθμό περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου του 2015.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 743,05 ΕΥΡΩ (από 15.850,33 ΕΥΡΩ σε 15.107,28 ΕΥΡΩ) και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **206,31 ΕΥΡΩ** [137,54 (διαφορά φόρου) + 68,77 (πρόστιμο του αρ. 58Α του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 796,00 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που είχαν ανεπαρκή αιτιολογία και υπήρχε αδυναμία ελέγχου αυτών και Φ.Π.Α. ύψους 71,05 ΕΥΡΩ που αφορά φορολογικό στοιχείο αγοράς κινητού τηλεφώνου που ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δε χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις διαπνέονται από τη σφαλερή ερμηνεία του άρθρου 30 παρ. 4, ότι η αναγνώριση της δαπάνης ως μη παραγωγικής οδηγεί στην αδυναμία έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.. Όπως όμως προκύπτει και από την απόφαση ΣτΕ 5372/2012, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αίρεται μόνο στην περίπτωση που το τιμολόγιο πάσχει από τυπική άποψη.
2. Ως προς την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,

αναφορικά με τη χρήση 2015 λανθασμένα ο έλεγχος δε δέχθηκε ότι εκπίπτει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών στοιχείων έκδοσης, λόγω ανεπαρκούς περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών και αδυναμίας ελέγχου αυτών, δεδομένου ότι η αιτιολογία των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων ήταν επαρκής και η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση της συναλλαγής ή την παραγωγικότητα των δαπανών. Αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης, λανθασμένα ο έλεγχος δεν δέχθηκε την έκπτωση του αναλογούντα Φ.Π.Α. καθώς τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία δεν έχουν εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 9 του Ν.4308/2014, οποιαδήποτε δε παρανομία αφορά την έκδοση των στοιχείων αυτών δε δύναται να επιβαρύνει την προσφεύγουσα και επιπρόσθετα δεν έχει αμφισβητηθεί η παραγωγικότητα της συγκεκριμένης δαπάνης.

3. Από την αντιπαραβολή της εκθέσεως ελέγχου με τις προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτει ότι στις προσβαλλόμενες πράξεις έχει αναγραφεί εσφαλμένη αξία Φ.Π.Α.. Έτσι, στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., που αφορά τη χρήση 2013, ως διαφορά υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών αναγράφεται το ποσό 348,28, αντί του ορθού 220,12 ΕΥΡΩ που είναι το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες. Στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., που αφορά τη χρήση 2015, ως διαφορά υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών αναγράφεται το ποσό 4.020,75, αντί του ορθού 3.928,75 ΕΥΡΩ που είναι το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα απορριφθέντα τιμολόγια και στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., που αφορά τη χρήση 2016, ως διαφορά υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών αναγράφεται το ποσό 880,59, αντί του ορθού 867,25 ΕΥΡΩ που είναι το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα απορριφθέντα τιμολόγια.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην Έκτη Οδηγία του Συμβουλίου «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (Οδηγία 77/388/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.5.1977, ΕΕ. L. 145/13.6.1977), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται στο άρθρο 17 που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για

τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) (...)...».

Επειδή, κατά τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της Έκτης Οδηγίας, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ 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. Σύμφωνα και με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 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.), αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς τη φορολογική τους επιβάρυνση, 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 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. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις C-243/03 , Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 29, Metropol και Stadler, σκέψη 42, Ampafrance και Sanofi, σκέψη 34, BP Σουπεργκάζ, σκέψη 18 κ.ά.). Τέτοιες παρεκκλίσεις προβλέπονται στο άρθρο 17 παρ. 6 της

οδηγίας, όσον αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρήσουν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπονταν στη νομοθεσία τους κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας (ή, για τα κράτη που προσχώρησαν μεταγενέστερα, κατά το χρόνο προσχωρήσεώς τους - πρβλ. απόφαση Metropol, σκ.41), μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο το κοινοτικό καθεστώς των εξαιρέσεων από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (ρήτρα διασφάλισης ή standstill -βλ. απόφαση του ΔΕΚ της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ.Ι-4493, σκ.19, Metropol, σκ.44 επ.), το οποίο κοινοτικό καθεστώς δεν έχει θεσπισθεί ακόμα.

Επειδή, στο Ν.[2859/2000](#) («Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ΦΕΚ 248 Α'), με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι ισχύουσες κατά τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις του Ν.[1642/1986](#) (ΦΕΚ 125 Α'), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: Στο άρθρο 2 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, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,(...)», στο άρθρο 19 ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. (...)», στο άρθρο 30 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 (...). Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (...) και στο άρθρο 32 ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) (...) β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν (...)».

Επειδή, κατά το γενικό κανόνα της παρ. 1 του άρθρου 30 ν. 2859/2000 η έκπτωση του φόρου παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ, 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 άμεσες 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.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά: «47. Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου Χ της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 49. Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. 50. Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, **βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς** (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ.*, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 42 έως 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 52. Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, **στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική**. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)» (ΔΕΚ C-332/2015 σκέψεις 47, 49, 50 και 52).

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ

1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι:

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της αντλίας, γ) Το είδος του καυσίμου, δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ), ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Τέλος με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής αναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

“1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο

ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επίσης επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) "Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, σε κάθε μία από τις προσβαλλόμενες πράξεις υπάρχει επαρκής αιτιολογία που οδήγησε τον έλεγχο να θεωρήσει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. ορισμένων φορολογικών στοιχείων αγορών / δαπανών. Πιο συγκεκριμένα:

Α) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 128,17 ΕΥΡΩ, των Τ.Π.Υ./2012 και/2012 εκδόσεως – Α.Φ.Μ., με αιτιολογία «ΔΙΑΝΥΚΤΕΡΕΥΣΗ» διότι σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4, περ. γ' του Ν.2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά.

Β) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013** ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 220,12 ΕΥΡΩ, των Τ.Δ.Α., Τ.Π.Υ., Τ.Π.Υ. εκδόσεως – Α.Φ.Μ. και του Τ.Π.Υ. εκδότριας – Α.Φ.Μ., διότι όλα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί στον «πελάτη» – Α.Φ.Μ., συνεπώς τα φορολογικά αυτά στοιχεία δε δύνανται να καταχωρηθούν στα βιβλία της εταιρίας και η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων διότι δεν κατείχε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, στο όνομα της, από το οποίο να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτήν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, όπως ορίζει το άρθρο 32, παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000.

Γ) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015** ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει α) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 388,70 ΕΥΡΩ, των Τ.Π.Υ.,,, και εκδόσεως - Α.Φ.Μ., διότι όλα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είχαν ανεπαρκή αιτιολογία

(Συντήρηση / Ηλεκτρολογικές Εργασίες) με αποτέλεσμα ο έλεγχος να αδυνατεί να διαπιστώσει επακριβώς το είδος των υπηρεσιών που λήφθηκαν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία και ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, όπως ορίζει το άρθρο 30 παρ. 1, του Ν.2859/2000 και β) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 3.540,29 ΕΥΡΩ, των Τ.Δ.Α. για την πώληση καυσίμων, και, εκδόσεως - Α.Φ.Μ., διότι στα υπό εξέταση Τ.Π.Υ. αξίας έκαστου άνω των 30,000 ΕΥΡΩ, δεν αναγραφόταν «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ.απόδειξης εσόδου» και δεν ήταν επισυναπτόμενες οι απαιτούμενες εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδων, κατά παράβαση των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1161/2013 (Οδηγίες για την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων) και των διατάξεων του άρθρου 9, παρ. 1, περ. στ', του Ν.4308/2014 και επιπρόσθετα η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο μόνο φωτοαντίγραφα αποδείξεων πώλησης καυσίμων από την εκδίδουσα επιχείρηση οι οποίες δεν μπορούσαν να συνδεθούν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία, συνεπώς η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α. των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων όπως ορίζει το άρθρο 32, παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000, διότι δεν κατείχε τις αποδείξεις πώλησης καυσίμων οι οποίες είναι το απαραίτητο αποδεικτικό στοιχείο σε περίπτωση πώλησης καυσίμων και από τις οποίες αποδεικνύονται οι αγορές αυτών.

Δ) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016** ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει α) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 796,20 ΕΥΡΩ, των Τ.Π.Υ.,, και, εκδόσεως - Α.Φ.Μ. και Τ.Π.Υ. ... εκδόσεως - Α.Φ.Μ. διότι όλα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είχαν ανεπαρκή αιτιολογία (Ηλεκτρολογικές Εργασίες / Εργασίες Συντήρησης / Επισκευή Μηχανής) με αποτέλεσμα ο έλεγχος να αδυνατεί να διαπιστώσει επακριβώς το είδος των υπηρεσιών που λήφθηκαν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία και ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, όπως ορίζει το άρθρο 30 παρ. 1, του Ν.2859/2000, β) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 71,50 ΕΥΡΩ, του ΤΙΜ., εκδόσεως - Α.Φ.Μ., διότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το κινητό που αγοράστηκε με το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο δεν αγοράστηκε προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για πράξεις που υπάγονται στο φόρο (πωλήσεις), διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, όπως ορίζει το άρθρο 30 παρ. 1, του Ν.2859/2000, καθώς δεν υπάρχουν καταχωρημένοι λογαριασμοί κινητών στην επωνυμία της προσφεύγουσας.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, ως διαφορά υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών

αναγράφεται το ποσό 348,28 ΕΥΡΩ, αντί του ποσού 220,11 ΕΥΡΩ που είναι το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες, διότι στην εκκαθάριση του Φ.Π.Α. που εκτελείται με την προσβαλλόμενη πράξη μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου, κωδ. 218, το ποσό 10.545,14 ΕΥΡΩ, που είναι το ποσό που προέκυψε κατόπιν της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, ποσό που είναι μειωμένο κατά 128,17 ΕΥΡΩ, σε σχέση με το ποσό για έκπτωση που μεταφερόταν με βάση την εκκαθαριστική δήλωση της προσφεύγουσας, χρήσης 2012. Συνεπώς, ορθώς η διαφορά του υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών, στη χρήση 2013, κατόπιν του ελέγχου, ανέρχεται σε 348,28 ΕΥΡΩ (220,11 + 128,17).

Επειδή, στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015**, ως διαφορά υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών αναγράφεται το ποσό 4.020,75, αντί του ποσού 3.928,99 ΕΥΡΩ που είναι το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες, διότι με την προαναφερόμενη πράξη πλέον του ποσού των 3.928,99 ΕΥΡΩ, καταλογίστηκε και Φ.Π.Α. ύψους 91,76 ΕΥΡΩ ποσό που είχε καταχωρηθεί ως Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών στην με αριθμό περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου του 2015, ενώ δεν ήταν καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία. Συνεπώς, η διαφορά του υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών, στη χρήση 2015, κατόπιν του ελέγχου, ανέρχεται σε 4.020,75 ΕΥΡΩ (3.928,99 + 91,76).

Επειδή, στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016**, ως διαφορά υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών αναγράφεται το ποσό 880,59 ΕΥΡΩ, αντί του ποσού 867,25 ΕΥΡΩ που είναι το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες, διότι στην εκκαθάριση του Φ.Π.Α. που εκτελείται με την προσβαλλόμενη πράξη δε μεταφέρεται το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου, που μεταφερόταν με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 της προσφεύγουσας ύψους 13,34 ΕΥΡΩ, καθώς δεν προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο με την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015**, βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου. Συνεπώς, η διαφορά του υπόλοιπου Φ.Π.Α. εισροών, στη φορολογική περίοδο **01/01/2016 – 31/12/2016**, κατόπιν του ελέγχου, ανέρχεται σε 880,59 ΕΥΡΩ (867,25 + 13,34).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με

αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015** και 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική 01/01/2012 – 31/12/2012	Περίοδος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ / ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		701.530,62	701.530,62	701.530,62	
Αξία φορολογητέων εισροών		1.131.047,74	1.129.075,91	1.129.075,91	1.971,83
Φόρος εκροών		151.623,40	151.623,40	151.623,40	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		162.296,71	162.168,54	162.168,54	128,17
Πιστωτικό υπόλοιπο		10.673,13	10.545,14	10.545,14	128,17
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		10.673,31	10.545,14	10.545,14	128,17

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική 01/01/2013 – 31/12/2013	Περίοδος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ / ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		569.567,12	569.567,12	569.567,12	
Αξία φορολογητέων εισροών		336.228,83	335.271,84	335.271,84	956,99
Φόρος εκροών		74.043,72	74.043,72	74.043,72	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		75.181,13	74.832,85	74.832,85	348,28
Πιστωτικό υπόλοιπο		1.137,41	1.137,41	1.137,41	
Χρεωστικό Υπόλοιπο			348,28	348,28	348,28
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.			174,14	174,14	174,14

Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.		144,92	144,92	144,92
Σύνολο φόρου για καταβολή		667,34	667,34	667,34
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.137,41	1.137,41	1.137,41	

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική 01/01/2015 – 31/12/2015	Περίοδος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ / ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		770.618,31	770.618,31	770.618,31	
Αξία φορολογητέων εισροών		528.426,45	511.343,90	511.343,90	17.082,55
Φόρος εκροών		100.612,05	100.612,05	100.612,05	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		100.625,39	96.604,64	96.604,64	4.020,75
Πιστωτικό υπόλοιπο		13,34			13,34
Χρεωστικό Υπόλοιπο			4.007,41	4.007,41	4.007,41
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.			2.003,71	2.003,71	2.003,71
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.					
Σύνολο φόρου για καταβολή			6.011,12	6.011,12	6.011,12
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		13,34			13,34

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ. όπως ισχύει.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2016 – 31/12/2016**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική 01/01/2016 – 31/12/2016	Περίοδος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ / ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		1.036.414,03	1.036.414,03	1.036.414,03	
Αξία φορολογητέων εισροών		721.262,62	717.613,68	717.613,68	3.648,94
Φόρος εκροών		145.913,87	145.913,87	145.913,87	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		161.764,20	160.883,61	160.883,61	880,59
Πιστωτικό υπόλοιπο		15.850,33	15.107,28	15.107,28	743,05
Χρεωστικό Υπόλοιπο			137,54	137,54	137,54

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		68,77	68,77	68,77
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.				
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.850,33	206,31	206,31	206,31
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		15.107,28	15.107,28	743,05

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ. όπως ισχύει.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.