



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 11/05/2020

Αριθμός απόφασης: 802

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

**5.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία ... – **Α.Φ.Μ.** ... και με διακριτικό τίτλο ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και β) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- 6., Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από ...-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία **... – Α.Φ.Μ.** ... και με διακριτικό τίτλο ..., 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. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 90,56 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 45,28 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 135,84 €.

--Με την υπ' αριθμ. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ- επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 116,50 € και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 6.906,35 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 2.488,10 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.394,45 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 23/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2015, με βάση τα άρθρα 11, 30 και 32 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αριθμ. .../12-10-2018 και .../08-05-2019 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

στη Φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014

- Δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το υπ' αριθμ. .../07.01.2014 TIM (Invoice) ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, αξίας 696,00 €, εκδόσεως της βουλγαρικής εταιρίας με την επωνυμία «...», ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ....

στη Φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015

- Δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα κάτωθι Τιμολόγια (Invoices) που έλαβε, για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από βουλγαρικές επιχειρήσεις:

| Προμηθευτής   | ΑΦΜ/ΦΠΑ | Invoice/Ημερομ. | Αξία €           | ΦΠΑ 13%         |
|---------------|---------|-----------------|------------------|-----------------|
| ...           | BG ...  | .../11.02.2015  | 2.160,00         | 280,80          |
| ...           | BG ...  | .../25.02.2015  | 2.876,00         | 373,88          |
| ...           | BG ...  | .../25.05.2015  | 9.720,00         | 1.263,60        |
| ...           | BG ...  | .../25.05.2015  | 174,00           | 22,62           |
| ...           | BG ...  | .../30.07.2015  | 950,00           | 123,50          |
| ...           | BG ...  | .../31.08.2015  | 1.152,00         | 149,76          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |         |                 | <b>17.032,00</b> | <b>2.214,16</b> |

- Κατά την διενέργεια της απογραφής κατά την 31/12/2015, υπήρχε έλλειμμα 230 τεμ. φίλτρων αιμοκάθαρσης τύπου H & PH, τα οποία κρίθηκε ότι διατέθηκαν χωρίς την έκδοση των απαραίτητων στοιχείων πώλησης. Βάσει των λοιπών εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος προσδιόρισε την τιμή πώλησης των εν λόγω φίλτρων σε 21€/τεμάχιο και τη συνολική αποκρυβείσα αξία σε 4.830,00 € (230 X 21), πλέον ΦΠΑ 13% 627,90 €, τον οποίο και καταλόγισε.
- Το υπ' αριθ. .../30-10-2015 τιμολόγιο (Invoice) ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, αξίας 33.600,00 €, εκδόσεως της βουλγαρικής εταιρίας «...»-ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ..., καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της, με αξία 1.440,00 €, ήτοι 32.160,00 € λιγότερα.
- Καταχώρησε ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία της τα κάτωθι Τιμολόγια (Invoices) εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης «...» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG ..., που αφορούσαν σε άλλους πελάτες και όχι στην ίδια:

| Invoice/Ημερομ. | Πελάτης | ΑΦΜ | Αξία €          |
|-----------------|---------|-----|-----------------|
| .../23-03-2015  | ... ΑΕ  | ... | 1.012,00        |
| .../28-04-2015  | ... ΑΕ  | ... | 2.980,00        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>   |         |     | <b>3.992,00</b> |

Περαιτέρω η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013, βάσει της υπ' αριθμ. πρωτ. .../9.5.2019 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, που της κοινοποίησε η φορολογική αρχή, υπέβαλε:

α) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../09.06.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Ιανουαρίου 2014 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 696,60 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και στον κωδ. 341 (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 90,56 € τόσο στο φόρο εισροών (κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

β) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../13.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φεβρουαρίου 2015 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 5.036,00 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και στον κωδ. 341 (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 654,68 € τόσο στο φόρο εισροών (κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

γ) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../12.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Μαΐου 2015 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 9.894,00 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και στον κωδ. 341 ( ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 1.286,22 € τόσο στο φόρο εισροών ( κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

δ) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../12.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Ιουλίου 2015 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 950,00 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και στον κωδ. 341 ( ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 123,50 € τόσο στο φόρο εισροών ( κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

ε) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../12.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Αυγούστου 2015 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 1.152,00 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και στον κωδ. 341 ( ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 149,76 € τόσο στο φόρο εισροών ( κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

στ) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../22.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Μαρτίου 2015 αφαιρώντας το ποσό των 1.012,00 €, τόσο από τις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και τις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 131,56 € τόσο από το φόρο εισροών ( κωδ. 371) όσο και το φόρο εκροών (κωδ. 331).

ζ) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../12.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Απριλίου 2015 και αφαίρεσε το ποσό των 2.980,00 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 387,40 € τόσο στο φόρο εισροών ( κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

η) Την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../12.03.2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση Οκτωβρίου 2015 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 32.160,00 €, τόσο στις φορολογητέες εισροές της (κωδ. 351), όσο και στις φορολογητέες εκροές της (κωδ. 301) και στον κωδ. 341 ( ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 4.180,00 € τόσο στο φόρο εισροών ( κωδ. 371) όσο και στο φόρο εκροών (κωδ. 331).

Δεδομένου ότι τα ως άνω τιμολόγια (για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 καθαρής αξίας 696,00 € πλέον ΦΠΑ 90,56 € και για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 συνολικής καθαρής αξίας 49.192,00 € πλέον ΦΠΑ 6.394,96 €) δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, η φορολογική αρχή, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές και εκροές της σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1δ' του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, εκ παραδρομής, ωστόσο, υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. πριν την κοινοποίηση των προσωρινών προσδιορισμών φόρου, στις οποίες συμπεριλήφθηκαν τα ποσά των τιμολογίων. Το τιμολόγιο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, που καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβώς με αξία κατά 32.160,00 € λιγότερη, συμπεριλήφθηκε στην τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου, παρόλο που εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία. Επίσης κατά τον έλεγχο κλειστής αποθήκης, καταγράφηκαν και λήφθηκαν υπόψη οι ποσότητες όλων των τιμολογίων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ακόμη και αυτών που δεν καταχωρήθηκαν ή καταχωρήθηκαν με λανθασμένα ποσά στα βιβλία της προσφεύγουσας. Συνεπώς η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. ως προς ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για αγαθά που πωλήθηκαν και δηλώθηκαν μέσα στη χρήση είναι διπλή επιβολή Φ.Π.Α. Σύμφωνα δε με άρθρο 178.α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ΦΠΑ 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, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240. Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. μεταξύ άλλων και αποφάσεις C-392/09, σκέψη 39, C-385/09 σκέψη 42 ) 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 στο φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις 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 στο 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.

#### **Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό**

**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**, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**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 ιωσ 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. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). ...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. [...]».

**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.».

**Επειδή**, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:  
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 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 την εγκύκλιο **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, ορίζεται 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. [...] 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. [...] 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. **Γνωμοδότηση 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.ΧΧ.42-95 (όπου ΧΧ = 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** η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 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 προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 2, ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1....β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: i) 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 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, ορίζει: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφος 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.».

Το άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.».

Το άρθρο 168 ορίζει: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, ...από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Το άρθρο 179 ορίζει 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. ...*».

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 έλεγχο του από τις φορολογικές αρχές*».

Το άρθρο 250, 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. [...]*».

Τέλος, το άρθρο 273, 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 .. 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,** κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον φόρο των εισροών, για τα αγαθά που αποκτήθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης. Το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων 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. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, 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. Από τη νομολογία 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. 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». 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. **«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.** 45.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.» (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψεις 43 και 45). 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 (Υπόθεση C-183/14, σκέψη 62).

**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**, στην προκειμένη περίπτωση, υποβλήθηκαν νομίμως από την προσφεύγουσα οι υπ' αριθ. καταχώρησης .../09.06.2019, .../13.03.2019, .../12.03.2019, .../12.03.2019, 8340/12.03.2019 και .../12.03.2019 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/2014-31/01/2014, 01/02/2015-28/02/2015, 01/05/2015-31/05/2015, 01/07/2015-31/07/2015, 01/08/2015-31/08/2015 και 01/10/2015-31/10/2015 στις οποίες συμπεριλήφθηκαν οι αξίες και ο ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, τόσο στις φορολογητέες εισροές, όσο και στις φορολογητέες εκροές της.

**Επειδή**, η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεν αμφισβητείται από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα κατέχει νόμιμα τιμολόγια και οι εν λόγω συναλλαγές έχουν συμπεριληφθεί στις ανωτέρω υποβληθείσες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2014 και 2015, πριν την επίδοση των προσωρινών πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013. Κατά συνέπεια, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται εκ του νόμου για το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., (τόσο του Ν. 2859/2000 όσο και της Οδηγίας ΦΠΑ,) ήτοι η πραγματοποίηση των αποκτήσεων αυτών από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, η κυριότητα επί των εμπορευμάτων, η χρησιμοποίηση αυτών για ανάγκες φορολογητέων πράξεων και η αποτύπωση τους στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, το γεγονός της μη τήρησης της τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι της μη καταχώρησης τους στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν αρκεί για να απολέσει το δικαίωμα αυτό.

**Επειδή**, 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 για έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε της μη τήρησης των τυπικών προϋποθέσεων, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης του φόρου των εν λόγω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αξίας 696,00 € πλέον ΦΠΑ 90,56 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 και συνολικής καθαρής αξίας 49.192,00 € πλέον ΦΠΑ 6.394,96 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της ημερομηνία κατάθεσης **...-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία **... – Α.Φ.Μ.** ... και με διακριτικό τίτλο ... και συγκεκριμένα την **ακύρωση**: α) της με αριθμό **...-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και την

**τροποποίηση** β) της με αριθμό **...-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

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

Υπ' αριθμ. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

| <b>Φορολογική Περίοδος<br/>01/01/2014 – 31/12/2014</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|--------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|
| Σύνολο φορολογητέων εκροών                             | 1.669.779,54             | 1.669.779,54             | 1.669.779,54              | 0,00                                    |
| Σύνολο φορολογητέων εισροών                            | 902.186,54               | 901.489,94               | 29.045,99                 | 696,60                                  |
| Σύνολο Φόρου εκροών                                    | 217.071,34               | 217.071,34               | 217.071,34                | 0,00                                    |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                                 | 217.289,84               | 217.199,28               | 217.289,84                | 90,56                                   |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                                     | 218,50                   | 218,50                   | 218,50                    | 0,00                                    |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                                     | 0,00                     | 90,56                    | 0,00                      | 90,56                                   |
| Πρόστιμο του αρ. 58 <sup>Α</sup> του ΚΦΔ               |                          | 45,28                    | 0,00                      | 45,28                                   |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                             | 218,50                   | 218,50                   | 218,50                    | 0,00                                    |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                       |                          | <b>135,84</b>            | <b>0,00</b>               | <b>135,84</b>                           |

Υπ' αριθμ. **.../23-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

| <b>Φορολογική Περίοδος<br/>01/01/2015 – 31/12/2015</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|--------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|
| Σύνολο φορολογητέων εκροών                             | 1.416.183,61             | 1.421.013,61             | 1.421.013,61              | 0,00                                    |
| Σύνολο φορολογητέων εισροών                            | 697.064,94               | 647.872,94               | 697.064,94                | 49.192,00                               |
| Σύνολο Φόρου εκροών                                    | 182.324,34               | 182.952,24               | 182.952,24                | 0,00                                    |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                                 | 182.440,84               | 176.045,89               | 182.440,84                | 6.394,95                                |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                                     | 116,50                   | 0,00                     | 0,00                      | 0,00                                    |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                                     | 0,00                     | 6.906,35                 | 511,40                    | 6.394,95                                |

|                                          |        |                 |               |                 |
|------------------------------------------|--------|-----------------|---------------|-----------------|
| Πρόστιμο του αρ. 58 <sup>Α</sup> του ΚΦΔ |        | 2.488,10        | 255,70        | 2.232,40        |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση               | 116,50 | 0,00            | 0,00          | 0,00            |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>         |        | <b>9.394,45</b> | <b>767,10</b> | <b>8.627,35</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.