



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 04/02/2022

Αριθμός απόφασης: 346

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, και β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 09/09/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά και έκπτωση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 221.299,53 ευρώ αντί μεταφερόμενου ποσού για έκπτωση με τη δήλωση ύψους 258.499,53 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά και έκπτωση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 189.844,57 ευρώ αντί μεταφερόμενου ποσού για έκπτωση με τη δήλωση ύψους 174.108,89 ευρώ και πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή ύψους 378.753,54 ευρώ αντί αιτούμενου ποσού 472.489,22 ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 09/09/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του φόρου προστιθέμενης αξίας της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 18/03/2021 και με α/α/2021 ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας, με την υποβολή της υπ' αριθμ./2021 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/12/2021 - 30/12/2021, με αιτούμενο ποσό επιστροφής φόρου 472.489,22 ευρώ, από το πιστωτικό υπόλοιπο της ίδιας περιόδου.

Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε από τα πραγματικά περιστατικά ότι το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας ύψους 646.598,11 ευρώ που είχε σχηματιστεί την 31/12/2020, εκ του οποίου ζητήθηκε προς επιστροφή με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Δεκεμβρίου ποσό 472.489,22 ευρώ, διαμορφώθηκε σε αυτό το μέγεθος λόγω του ύψους της επένδυσης που υλοποιήθηκε και της μη πραγματοποίησης πωλήσεων κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020. Για τους λόγους αυτούς και για την εξέταση του αιτήματος επιστροφής των 472.489,22 ευρώ ο έλεγχος επικεντρώθηκε στα παραστατικά της επένδυσης που πραγματοποιήθηκε

κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2019-31/12/2020. Από την εξέταση των προσκομιζόμενων παραστατικών ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι ληφθέντα τιμολόγια που καταχώρησε στα βιβλία της και για τα οποία αιτήθηκε την επιστροφή του αναλογούντος φόρου εισροών.

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΑΦΜ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΘ ΥΛΙΚΩΝ	.....	25/4/2019	ΤΠΥ	45.000,00	10.800,00
2		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΩΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΥΛΙΚΑ	.....	1/11/2019	ΤΠΥ	50.000,00	12.000,00
3		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΩΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΥΛΙΚΑ	.....	13/12/2019	ΤΠΥ	60.000,00	14.400,00
4		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΘ ΥΛΙΚΩΝ	.....	1/7/2020	ΤΠΥ	30.000,00	7.200,00
5		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	.....	9/12/2020	ΤΠΥ	60.000,00	14.400,00
6		ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΛΟΥΤΡΩΝ ΜΕΤΑΥΛΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ, ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ	.....	11/2/2020	ΤΠΥ	80.000,00	19.200,00
ΣΥΝΟΛΟ						325.000,00	78.000,00

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ή επιστροφή τον ως άνω φόρο εισροών αξίας 78.000,00 ευρώ με το σκεπτικό ότι:

- Τα με α/α 1 έως 5 ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω πίνακα, δεν αναφέρουν όσα προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4308/14 (ΕΛΠ), και συγκεκριμένα είναι ασαφή ως προς την περιγραφή, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και χωρίς να παραπέμπουν σε συγκεκριμένο συμφωνητικό.
- Το με α/α 6 φορολογικό στοιχείο του ανωτέρω πίνακα δεν αναφέρει όσα προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν.4308/14 (ΕΛΠ), και συγκεκριμένα είναι ασαφές ως προς την περιγραφή, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ενώ παραπέμπει σε συμφωνητικό το οποίο δεν προσκομίστηκε.
- Δεν είναι σύνηθες κατά την συναλλακτική πρακτική και προκειμένου για την εξασφάλιση των συμβαλλομένων μερών, για εργασίες αυτού του μεγέθους, να μην συνοδεύονται από συμφωνητικά με πλήρη ανάλυση και μέτρηση των παρεχομένων υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς επιστροφή, αλλά αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εκροών, φόρο αξίας 15.735,68 ευρώ, ο οποίος αντιστοιχεί σε 13 παραστατικά αγοράς ηλεκτρολογικού υλικού, συνολικής καθαρής αξίας 65.565,35 ευρώ, τα οποία η προσφεύγουσα καταχώρισε στα βιβλία της και για τα οποία αιτήθηκε την επιστροφή του αναλογούντος φόρου εισροών, διότι δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά για την παροχή υπηρεσίας ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, σχετικά με τις ανωτέρω αγορές ηλεκτρολογικού υλικού, αλλά ούτε και σχετικά συναφθέντα συμφωνητικά, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μη δύναται να γνωρίζει το αν, που και πότε τοποθετήθηκαν στην επιχείρηση τα αγορασθέντα είδη και επομένως αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, έλεγχος ενέκρινε την επιστροφή φόρου ύψους 378.753,54 ευρώ και εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου οι υπ' αριθμ./2021 και/2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, λόγω φερομένων ελλείψεων στην περιγραφή των ληφθέντων τιμολογίων. Η διαφορετική άποψη της φορολογικής αρχής σχετικά με το ότι η συνοπτική περιγραφή των παρασχεθέντων υπηρεσιών δεν παρέχει πλήρες πληροφορίες και λεπτομέρειες για τις εργασίες που έγιναν είναι αντίθετη στο περί δικαίου αίσθημα για την επιχείρηση. Η επιχείρηση προσκομίζει πρόσθετα στοιχεία που ορίζει ο νόμος για την νομιμότητα της δαπάνης και την έκπτωση του Φ.Π.Α.: Νόμιμο παραστατικό - Τιμολόγιο, νόμιμος τρόπος εξόφλησης της συναλλαγής με τραπεζικά παραστατικά, υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο ο εκδότης πραγματική συναλλαγή, τιμολόγηση σύμφωνη με την αξία της παρασχεθείσας υπηρεσίας, βεβαίωση επιβλέποντος μηχανικού και υπευθύνου μηχανολόγου του έργου για τις παρασχεθείσες εργασίες με τις τεχνικές επιμετρήσεις εργασιών, βεβαίωση πώλησης (ΠΟΛ. 1003/2014), αποδεικνύοντας ότι δεν υπάρχει κανένας δόλος από πλευράς της, ενήργησε τις εν λόγω συναλλαγές με το ορισμό της καλής πίστης και προσκομίζει επιπλέον στοιχείων ούτως ώστε να μην δυσχεραίνεται η φορολογική αρχή για να πραγματοποιήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως 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 εκπώσεως 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).

- Επιπρόσθετα η επιχείρηση για την επιπλέον ενίσχυση της θέσης της ζήτησε - έλαβε και προσκομίζει ΑΠΔ (αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις) ΕΦΚΑ, με τις οποίες αποδεικνύεται η απασχόληση προσωπικού για όλα τα εν λόγω χρονικά διαστήματα από την επιχείρηση, καθώς επίσης και πλήθος τιμολογίων αγοράς ηλεκτρολογικού υλικού που έχει προμηθευτεί η επιχείρηση, το οποίο και ανάλωσε σε συνδυασμό με την απασχόλησης εργατοτεχνιτών κατά την παροχή και την ολοκλήρωση του ηλεκτρολογικού έργου, όπως άλλωστε έχουν τιμολογηθεί.
- Η επιχείρηση έχει ήδη καταβάλει την αξία της συναλλαγής με το Φ.Π.Α.
- Από την ανάγνωση των επίμαχων τιμολογίων προκύπτει ότι η άποψη της φορολογικής αρχής είναι αυστηρή και δογματική, αφού η περιγραφή και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών είναι ευκρινή και πλήρη και παρά τη συνοπτική και περιεκτική αναγραφή προκύπτουν αυτά που ο νομοθέτης απαιτεί. Άλλωστε δεν είναι δίκαιο η επιχείρηση να φέρει ευθύνη που δεν της αναλογεί για το τρόπο που ο εκδότης του παραστατικού περιέγραψε συνοπτικά ή αναλυτικά τις παρασχεθείσες εργασίες.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών 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.»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. 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 οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

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,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 33 παρ. 4 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 του ν.2859/2000:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα εξής:

άρθρο 1 παρ. 2: «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.»

άρθρο 2: «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.»

άρθρο 9 παράγραφοι 1 και 2: «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.»

άρθρο 24 παράγραφος 1: «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

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.»

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

άρθρο 168: «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 προστιθέμενης 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.»

άρθρο 178.α: «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, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ 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 εκπίπεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπεται άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-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 περισσότερων 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 αναλυτικότερα, με την πρόσφατη ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα) της 15ης Σεπτεμβρίου 2016 «Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 178, στοιχείο α' – Δικαίωμα εκπτώσεως – Όροι ασκήσεως – Άρθρο 226, σημεία 6 και 7 – Στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικώς στο τιμολόγιο – Εύρος και είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών – Ημερομηνία κατά την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες»:

«.....

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

.....

36. Με το δεύτερο μέρος του ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθούν οι συνέπειες της μη τηρήσεως του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ.

37. Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίστουν 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 θεσπισθεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 23 και παρατιθέμενη νομολογία).

38. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι το δικαίωμα εκπώσεως του ΦΠΑ, το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν επιδέχεται, καταρχήν, περιορισμό. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., σχετικώς, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39. Σκοπός του συστήματος των εκπώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την 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 καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, *PPUH Stehcepr*, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ., σχετικώς, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, *PPUH Stehcepr*, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41. Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η άσκησή του εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 1ης Μαΐου 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 41, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, *PPUH Stehcepr*, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 29).

42. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, της 1ης Μαρτίου 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 43, και της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 58 και 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112, σε περίπτωση κατά την οποία διαθέτει όλα τα στοιχεία για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού.

44. Συναφώς, η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται στην εξέταση αυτού καθαυτού του τιμολογίου και μόνον. Πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο. Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 219 της οδηγίας 2006/112, που εξομοιώνει με τιμολόγιο κάθε έγγραφο ή μήνυμα με το οποίο τροποποιείται το αρχικό τιμολόγιο ή το οποίο παραπέμπει ειδικώς και άνευ αμφισημίας στο τιμολόγιο αυτό.

45. Κατά συνέπεια, στην υπόθεση της κύριας δίκης, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που περιέχονται στα επίμαχα τιμολόγια και στα συμπληρωματικά έγγραφα που προσκόμισε η για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματός της εκπτώσεως του ΦΠΑ.

46. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να επισημανθεί, πρώτον, ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (βλ., σχετικώς, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψη 37). Οι φορολογικές αρχές δύνανται, επομένως, να απαιτήσουν από τον ίδιο τον φορολογούμενο τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να εκτιμήσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή ή όχι η ζητούμενη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο (βλ., σχετικώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 35).

47. Δεύτερον, πρέπει να διευκρινισθεί ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να προβλέπουν κυρώσεις σε περίπτωση μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν μέτρα προς διασφάλιση της προσήκουσας εισπράξεως του φόρου και προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών

μέτρου και δεν θέτουν σε κίνδυνο την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ (βλ., σχετικώς, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).

48. Μεταξύ άλλων, το δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείει τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, πρόστιμα ή χρηματικές κυρώσεις ανάλογες της σοβαρότητας της παραβάσεως σε περίπτωση μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων (βλ., σχετικώς, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο μέρος του υποβληθέντος ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να απορρίπτουν αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει τιμολόγιο που δεν πληροί τις απαιτούμενες βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις, μολονότι οι αρχές αυτές διαθέτουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

.....

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

.....

Το άρθρο 178, στοιχείο α, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να απορρίπτουν αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει τιμολόγιο που δεν πληροί τις απαιτούμενες βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις, μολονότι οι αρχές αυτές διαθέτουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 444/2017 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

«6.....ότι η κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπώσεως αποτελεί μεν προϋπόθεση για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α.), πλην, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.

.....

Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα

ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (Σχετ. απόφαση ΣΤΕ 5372/2012).»

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

Επειδή στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι «η παρ. 1 του άρθρου 9 καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.»

Επειδή, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (ΣΤΕ 483/2012, ΣΤΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως 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 εκπώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012).

Περαιτέρω 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, σύμφωνα το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013: «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 το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζει 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 άρθρου 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, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ή επιστροφή το φόρο εισροών ύψους 78.000,00 ευρώ των κάτωθι τιμολογίων:

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΑΦΜ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΘ ΥΛΙΚΩΝ	.....	25/4/2019	ΤΠΥ	45.000,00	10.800,00
2		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΩΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΥΛΙΚΑ	.....	1/11/2019	ΤΠΥ	50.000,00	12.000,00
3		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΩΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΥΛΙΚΑ	.....	13/12/2019	ΤΠΥ	60.000,00	14.400,00
4		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΘ ΥΛΙΚΩΝ	.....	1/7/2020	ΤΠΥ	30.000,00	7.200,00
5		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	.....	9/12/2020	ΤΠΥ	60.000,00	14.400,00
6		ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΛΟΥΤΡΩΝ ΜΕΤΑΥΛΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ, ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ	.....	11/2/2020	ΤΠΥ	80.000,00	19.200,00
ΣΥΝΟΛΟ						325.000,00	78.000,00

Ο φόρος εισροών των παραπάνω τιμολογίων δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, διότι α/α με α/α 1 έως 5 φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω πίνακα δεν αναφέρουν όσα προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν.4308/14, και συγκεκριμένα είναι ασαφή ως προς την περιγραφή, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και χωρίς να παραπέμπουν σε συγκεκριμένο συμφωνητικό, ενώ το με α/α 6 φορολογικό στοιχείο του ανωτέρω πίνακα δεν αναφέρει όσα προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν.4308/14, και συγκεκριμένα είναι ασαφές ως προς την περιγραφή, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ενώ παραπέμπει σε συμφωνητικό το οποίο δεν προσκομίστηκε.

Επειδή με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμ. πρωτ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών να εκθέσει τις απόψεις της. Τα ως άνω θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν στις 19/08/2021, ενώ η προθεσμία υποβολής των απόψεων έληγε στις 08/09/2021. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ./2021 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ο έλεγχος την 09/09/2021, μετά τη λήξη της προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και για την επίσπευση της διαδικασίας επιστροφής του φόρου, σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού. Την ίδια ημέρα, και μετά την έκδοση των πράξεων, η προσφεύγουσα απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου εκπρόθεσμες διευκρινίσεις επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, οι οποίες δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, όπως και στην απάντηση επί του σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της πρόσθετα στοιχεία για να αποδείξει τη νομιμότητα της δαπάνης και την έκπτωση του Φ.Π.Α., ήτοι τα νόμιμα παραστατικά - Τιμολόγια, τραπεζικά παραστατικά που βεβαιώνουν το νόμιμο τρόπο εξόφλησης της συναλλαγής, βεβαίωση επιβλέποντος μηχανικού και υπευθύνου μηχανολόγου του έργου για τις παρασχεθείσες εργασίες. Επιπλέον η προσφεύγουσα για την ενίσχυση της θέσης της ζήτησε - έλαβε και προσκόμισε ΑΠΔ (αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις) ΕΦΚΑ, από τις οποίες αποδεικνύεται η απασχόληση προσωπικού για όλα τα εν λόγω χρονικά διαστήματα από την επιχείρηση, καθώς επίσης και πλήθος τιμολογίων αγοράς ηλεκτρολογικού υλικού που έχει προμηθευτεί η επιχείρηση, το οποίο και ανάλωσε σε συνδυασμό με την απασχόλησης εργατοτεχνιτών κατά την παροχή και την ολοκλήρωση του ηλεκτρολογικού έργου, όπως άλλωστε έχουν τιμολογηθεί. Περαιτέρω, σχετικά με τη μη προσκόμιση των συμφωνητικών, η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι το γεγονός ότι προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος συμφωνητικών, δείχνει την επιμέλεια και την προσπάθεια που έκανε, προκειμένου να έχει πλήρη εναρμόνιση με την φορολογική νομοθεσία, όμως πιθανόν λόγω φόρτου εργασίας, αλλά και της υγειονομικής κρίσης, να μην μπόρεσε να παράσχει τυχόν περισσότερες πληροφορίες, είναι άλλωστε φυσικό να ξεχαστεί να κατατεθεί κάποιο συμφωνητικό και ο νομοθέτης, αναγνωρίζοντας τα παραπάνω, με σχετική εγκύκλιο είχε δώσει προθεσμία να κατατεθούν όλα τα συμφωνητικά του 2020 ως

εμπρόθεσμα έως 29/1/2021. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε εργολαβικά συμφωνητικά με ημερομηνία υποβολής στη Δ.Ο.Υ. 05/10/2021.

Επειδή, από τα στοιχεία της υπόθεσης, προκύπτει ως πραγματικό γεγονός ότι κατά την κρινόμενη χρονική περίοδο η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες για την ανέγερση και εκσυγχρονισμό ξενοδοχείου ιδιοκτησίας της με πλήρη κυριότητα, καθώς προσκομίστηκαν στον έλεγχο οι υπ' αριθμ./2011 και/2011 άδειες οικοδομής της Δ/σης Πολεοδομίας του Δήμου – (που αναθεωρήθηκαν την 21/12/2018 και 12/10/2018 αντίστοιχα και αφορούσαν την ανέγερση ξενοδοχείων 5 αστέρων σε όμορα ιδιόκτητα ακίνητα της επιχείρησης στην περιοχή , δυναμικότητας 92 και 86 κλινών), καθώς και πλήθος παραστατικών που συνοδεύονταν από τα σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά που συνάφθηκαν με εργολάβους που ανέλαβαν επιμέρους εργασίες της ανέγερσης και από παραστατικά εξόφλησής τους μέσω του Τραπεζικού συστήματος, στο πλαίσιο υλοποίησης του επενδυτικού σχεδίου.

Επειδή τα επίδικα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο, γεγονός το οποίο αποδέχεται και ο έλεγχος, ο οποίος δε θέτει θέμα εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, ενώ δε διενεργήθηκε «αυτοψία», από τον έλεγχο της οποίας θα μπορούσε να αποδειχθεί ή όχι η νομιμότητα των επίμαχων τιμολογίων και η θέση αυτών σε παραγωγική διαδικασία.

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου να αποκρούσει την άσκηση από την προσφεύγουσα εταιρεία του δικαιώματός έκπτωσης του Φ.Π.Α., έπρεπε να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Επειδή εφόσον συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα, δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του Φ.Π.Α., το γεγονός δε ότι ενδεχομένως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πιθανόν να είναι «μη νόμιμα», δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρα παραστατικά, του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με βάση αντικειμενικά στοιχεία τη μη νομιμότητα τους.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/09/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ως προς το ότι τα επίμαχα Τ.Π.Υ. αφορούν μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός. **Επισημαίνεται δε ότι, εφόσον η Δ.Ο.Υ. αποδείξει την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δύναται να διενεργήσει έλεγχο**

της ίδιας φορολογικής περιόδου και να προβεί σε καταλογισμό του αναλογούντος στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία φόρου προστιθέμενης αξίας.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2021 και/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020, ως προς τις φορολογητέες εισροές, όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	7.858.288,59	7.858.288,59	7.858.288,59	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.397.726,67	4.242.726,67	4.397.726,67	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	1.249.205,64	1.249.205,64	1.249.205,64	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.507.705,17	1.470.505,17	1.507.705,17	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	258.499,53	221.299,53	258.499,53	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	258.499,53	221.299,53	258.499,53	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	165.816,92	165.816,92	165.816,92	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.862.418,78	1.692.418,78	1.862.418,78	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	39.796,06	39.796,06	39.796,06	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	686.394,17	608.394,17	686.394,17	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	646.598,11	568.598,11	646.598,11	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	174.108,89	189.844,57	189.844,57	-15.735,68
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	472.489,22	378.753,54	456.753,54	15.735,68

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.