



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2022

Αριθμός απόφασης: 975

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604536
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 02-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, επί της οδού, κατά α) της με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 12/08/2019 - 31/12/2019 και β) της με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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 με αριθμό/21 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 12/08/2019 - 31/12//2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (χρεωστικό υπόλοιπο) ποσού 6.490,25 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 3.245,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.735,38€.

Με την με αριθμό/21, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος (χρεωστικό υπόλοιπο) ποσού 398,88 € και μείωση πιστωτικού υπολοίπου ποσού 18.767,61€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 199,44 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 598,32 € και διαφορά ποσού προς επιστροφή ύψους 11.022,13€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, βάσει της από 02/11/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των φορολογικών περιόδων 12/08/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020, συνεπεία της με αριθ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ./2021 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ποσού 29.789,74€ των ως άνω φορολογικών περιόδων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν παρακολούθησε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, τις πράξεις λήπτη (λήψη υπηρεσιών από τρίτες χώρες και την ΕΕ), σύμφωνα με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και δεν καταχώρησε τον αναλογούντα στις πράξεις και αποκτήσεις αυτές φόρο στο λογαριασμό 54.00. Επίσης δεν συμπεριέλαβε τις πράξεις και αποκτήσεις αυτές στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, όπως προκύπτει από τις διαφορές μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων που εντόπισε ο έλεγχος.

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη εταιρεία, στις 22/09/2021, με το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/13, το οποίο κοινοποιήθηκε, μαζί με τις οικείες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων τάχθηκε, σύμφωνα με το νόμο, 20ήμερη προθεσμία στην ελεγχόμενη επιχείρηση για να υποβάλει το τελικό της υπόμνημα. Στις 13-10-2021 εμπρόθεσμα, η εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ το με αρ. πρωτοκόλλου υπόμνημά της.

Λαμβάνοντας υπόψη το τελικό υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ συνέταξε την από 02/11/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και βάσει αυτής εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι διαφορές κατά τις Οριστικές Πράξεις οφείλονται στο γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν παρακολουθούσε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, τις πράξεις λήπτη και τις απαλλασσόμενες αγορές σε λογαριασμούς τάξεως ούτε τον αναλογούντα στις πράξεις και αποκτήσεις αυτές φόρο στον λογαριασμό 54.00 με συνέπεια να μην τις συμπεριλάβει στις φορολογητέες εκροές..... Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από την τήρηση των λογαριασμών τάξεως ή την χρεοπίστωση των υπολογαριασμών του 54.00, οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, γεγονός που δεν αμφισβητεί ούτε ο έλεγχος και έχουν αποτυπωθεί στους λογαριασμούς εξόδων. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του νόμου για το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., ήτοι η πραγματοποίηση των αποκτήσεων αυτών από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, η εκχώρηση του δικαιώματος κυριότητας επί των εμπορευμάτων, η χρησιμοποίηση αυτών για ανάγκες φορολογητέων πράξεων και η αποτύπωση τους στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ υφίστανται αδιαμφισβήτητα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται νομολογία και αποφάσεις Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, στο άρθρο 18 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 397 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17-01-2018), ορίζεται ότι: «1.α... β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...», στο δε άρθρο 19 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ).....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή..... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ και λγ της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28,

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ, κ, κα, κγ, κδ και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά, σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Κατ'εξάιρση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο 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.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1067/2013 με θέμα «Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες - Τροποποίηση των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1090/2012 και ΠΟΛ. 1073/2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1016/2010 και 1108/2010.» αναφέρεται ότι:

.....

2. Προκειμένου για αιτήσεις που με βάση την ανάλυση κινδύνου από τη Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του δημοσίου, καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για την περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή, και ενημερώνεται σχετικά η Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού.

3. Στην περίπτωση που η επιστροφή διενεργείται κατόπιν ελέγχου:

α) Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα για υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή φορολογητέες εκτός Ελλάδας σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του συνολικού κύκλου εργασιών τους για την τελευταία διαχειριστική τους περίοδο.

β) Για αιτήσεις επιστροφής που αφορούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που προκύπτουν από το σύστημα VIES, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα ICIS, όσον αφορά τις εξαγωγές.

4. Οι διατάξεις των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1016/2010 και ΠΟΛ. 1108/2010 καταργούνται. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας.

5. Διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004 που αφορούν τον τρόπο επιστροφής, ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου ή βάσει υπολογισμού ορίων καταργούνται, εφαρμοζομένων των διατάξεων της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1090/2012, όπως τροποποιούνται με την παρούσα. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Από την έκδοση της παρούσας καταργούνται επίσης διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004 που αφορούν το χρόνο γένεσης του δικαιώματος υποβολής αιτήματος επιστροφής. Μέχρι την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής υποβολής της αίτησης επιστροφής, συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004, όσον αφορά τον τρόπο υποβολής της αίτησης, τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν καθώς και τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση της αίτησης.

6. Σε κάθε περίπτωση διενεργείται συμψηφισμός του επιστρεφόμενου ΦΠΑ εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 83 του Κ.Ε.Δ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1156/1997 με θέμα «Φ.Π.Α. - ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ - Νόμοι 2386/1996 (ΦΕΚ.43/Α/7.3.1996), 2390/1996 (ΦΕΚ.54/Α/21.3.1996), 2399/1996 (ΦΕΚ.90/Α/27.5.1996)», η οποία ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.1642/1986, αντίστοιχο του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, αναφέρεται ότι:

«Ειδικότερα, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος, [.....] προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είναι η πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του συγχρόνως στο φόρο εκροών της οικείας περιοδικής δήλωσης.

Προκειμένου για λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες καθίσταται ο ίδιος ο υποκείμενος λήπτης των υπηρεσιών υπόχρεος στο φόρο εφόσον αυτές οι πράξεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και ο υποκείμενος κατέχει τα ανάλογα με την περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στοιχεία, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται κατ' ανάλογο τρόπο με τα προαναφερόμενα, ήτοι χρεώνεται και πιστώνεται ο λογαριασμός Φ.Π.Α. με τον αναλογούντα φόρο που επιβαρύνει την αξία των υπηρεσιών που λήφθηκαν και ο φόρος αυτός συνυπολογίζεται στο φόρο εκροών».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 137/04-05-1997 με θέμα «Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας των επενδυτικών αγαθών» αναφέρεται ότι: 1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και

ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα- αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση, που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.1642/1986 και με τη διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω. [.....]

6. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή επενδυτικών αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα ανωτέρω, είναι υπόχρεη για την απόδοση του φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και της λήψης υπηρεσιών με την συμπερίληψη αυτών στις φορολογητέες εκροές.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, όσον αφορά στην έκπτωση του φόρου, δεν τήρησε τα οριζόμενα στο άρθρο 32 παρ. 1δ όπως ερμηνεύτηκαν από την ΠΟΛ 1156/1997, ήτοι δεν παρακολούθησε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, τις πράξεις λήπτη (λήψη υπηρεσιών από τρίτες χώρες και την ΕΕ), αφενός σε λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, και αφετέρου τον αναλογούντα στις πράξεις και αποκτήσεις αυτές φόρο στο λογαριασμό 54.00. Επίσης δεν συμπεριέλαβε τις πράξεις και αποκτήσεις αυτές στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, όπως προκύπτει από τις διαφορές μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στις πράξεις και αποκτήσεις αυτές.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, αφενός είναι υπόχρεη για την απόδοση του φόρου των εισαγωγών παγίων άνευ καταβολής ΦΠΑ, με την συμπερίληψη αυτών στις φορολογητέες εκροές και αφετέρου δεν τήρησε τις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ.137/4.5.1987. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στις εισαγωγές των παγίων αυτών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας τυγχάνουν απορριπτέοι και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./ 02-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση των α) με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 12/08/2019 – 31/12/2019 και β) με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος: 2019

Υπ. αριθ./2021 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου Φ.Π.Α	6.490,25 €
Πρόστιμο Άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	3.245,13 €
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	9.735,38 €

Φορολογικό έτος: 2020

Υπ. αριθ./2021 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου Φ.Π.Α	398,88 €
Πρόστιμο Άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	199,44 €
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	598,32 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	11.022,13 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.