



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.05.2022

Αριθμός απόφασης: 1999

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στο Ν. ΗΛΕΙΑΣ, κατά:

- της υπ' αριθ. /29.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου
- της υπ' αριθ. /29.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου
- της από 29.12.2021 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πύργου
- της από 29.12.2021 έκθεσης ελέγχου προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Πύργου

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. /29.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, μειώθηκε το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας από ποσό 55.000,00 ευρώ σε ποσό 20.500,00 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /29.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.54 §1 περ.α' , §2 περ.α' του Κ.Φ.Δ. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, καθώς υπέβαλε ανακριβή δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2015, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29.12.2021 εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. και ελέγχου Προστίμου αρ.54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για Μονοπρόσωπη Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, με αντικείμενο τις υπηρεσίες αποθήκευσης και το εμπόριο αγροτικών προϊόντων, που συστάθηκε την 16.05.2014, με έδρα στο του Νομού Ηλείας και δύο υποκαταστήματα α) στο με ημερομηνία έναρξης 10.09.2014 και β) στο του Νομού Ηλείας με ημερομηνία έναρξης 27.12.2017. Την υπό κρίση περίοδο, η προσφεύγουσα τηρούσε μηχανογραφικά διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. /29.09.2020 αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α. που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας, προκειμένου να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 55.000,00 ευρώ, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2015 έως 31.12.2015, η με αριθμό/29.10.2020 εντολή ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρηθεί τόσο στα λογιστικά βιβλία, όσο και στην υπ' αριθ. /04.01.2020 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου 01.12.2015 – 31.12.2015 της προσφεύγουσας, το υπ' αριθ. /31.12.2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 150.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 34.500,00 ευρώ, που εξέδωσε η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. προς την

προσφεύγουσα, με περιγραφή «**ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΓΙΑ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ**», που αφορά τα απεικονιζόμενα στον κάτωθι πίνακα αγροτικά προϊόντα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΞΙΑ
ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΓΙΑ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ			
Α.ΠΑΤΑΤΕΣ Α ΚΙΛΑ	4.852.439	0,029	140.720,73
Β.ΠΑΤΑΤΕΣ Β ΚΙΛΑ	776.850	0,010	7.768,580
Γ.ΚΟΛΟΚΥΘΙΑ 170.406 ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ	1	1.510,77	1.510,77
		ΑΞΙΑ	150.000,00
		Φ.Π.Α. 23%	34.500,00
		ΣΥΝΟΛΟ	184.500,00

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα εκδοθέντα παραστατικά, της συνημμένης Κατάστασης στο ως άνω τιμολόγιο, που πρόκειται είτε για Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής είτε για Τιμολόγια πώλησης με συνημμένα παραστατικά διακίνησης (Δελτία Αποστολής), προς απόδειξη τόσο της ποσότητας των αγροτικών προϊόντων που επεξεργάστηκαν από την εταιρεία «.....» όσο και του τρόπου υπολογισμού της αξίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας. Στο σύνολο των ως άνω φορολογικών στοιχείων με τα οποία η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε τα αγροτικά προϊόντα, αναγράφεται ως τόπος παράδοσής τους «*έδρα μου*», δηλαδή την έδρα του προμηθευτή και ως τόπος προορισμού, είτε «*έδρα μου*» δηλαδή την έδρα της προσφεύγουσας στο, είτε το υποκατάστημά της στο

Σύμφωνα με την από 29.12.2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, έκρινε το επίμαχο τιμολόγιο α) δεν έχει εκδοθεί νομότυπα, διότι δεν αναγράφεται επ' αυτού το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών ώστε να προκύπτει άμεση σχέση και συνάφεια μεταξύ περιγραφής και αμοιβής και β) έχει εκδοθεί κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11 του ν.4308/2014 και του άρθρου 14 του ν.4308/2000 (Φ.Π.Α.) και συνεπώς η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθώς δεν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις των άρθρων 30 & 32 του ν.2859/2000.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- Στο εν λόγω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν αναγράφεται η έκταση και το είδος της υπηρεσίας (επεξεργασία αν είδος προϊόντος) με τέτοιο τρόπο που να προσδιορίζονται επαρκώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες, ούτε υπάρχει παραπομπή σε τυχόν συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, ώστε να προκύπτει άμεση σχέση και συνάφεια μεταξύ περιγραφής και αμοιβής, καθώς πρόκειται για διαφορετικά είδη αγροτικών προϊόντων.
- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικό συμφωνητικό ούτε προέκυψε η υποβολή σχετικού συμφωνητικού στο σύστημα taxis.
- Το επίμαχο τιμολόγιο έχει εκδοθεί από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία για παραχθείσες υπηρεσίες επεξεργασίας αγροτικών προϊόντων κατά τη διάρκεια όλης της διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2015 έως 31.12.2015, σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα των διατάξεων του άρθρου 11 §2 περ. α' του Ν.4308/2014, σύμφωνα με τα οποία το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

- Τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία – όπως αναφέρονται στην συνημμένη κατάσταση του κρινόμενου Τ.Π.Υ. – δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του Ν.4308/2014 & αρ. 14 παρ.2 Ν.2859/2000, ώστε να διασφαλίζουν απρόσκοπτα την κάθε μία συναλλαγή και ειδικότερα τη μεταφορά των αγροτικών προϊόντων στον τόπο επεξεργασίας τους (έδρα της «.....»), καθώς επίσης και την εν συνεχεία (ενδεχόμενη) μεταφορά αυτών σε συγκεκριμένο χώρο εναπόθεσης/προσωρινής αποθήκευσής τους, έως ότου καταλήξουν στον αγοραστή, δεδομένου ότι η έδρα της προσφεύγουσας στο έχει εμβαδόν μόλις 30 τμ και αποτελεί χώρο γραφείου, βάσει του με αριθ. /22.05.2014 συμφωνητικού μίσθωσης.
- Ομοίως, ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων – όπως αναφέρονται στην συνημμένη κατάσταση του κρινόμενου Τ.Π.Υ. – δεν διασφαλίζει απρόσκοπτα την κάθε μία συναλλαγή και ειδικότερα τη μεταφορά των αγροτικών προϊόντων που αγοράστηκαν από παραγωγούς στην περιοχή του νομού Δράμας, στον χώρο επεξεργασίας της εταιρείας «.....» στο Ν. Δράμας, καθώς επίσης και την εν συνεχεία (ενδεχόμενη) μεταφορά αυτών σε συγκεκριμένο χώρο εναπόθεσης/προσωρινής αποθήκευσής τους ή προώθησής τους στους τελικούς αγοραστές.
- Από τη συνημμένη κατάσταση στο Τ.Π.Υ. Νο 6/31.12.2021 και τα σχετικά παραστατικά αγορών προκύπτει ότι περιέχονται επιπλέον και αγροτικά προϊόντα όπως Μαρούλι Ν. Ηλείας και Μαρούλι iceberg Ν. Ηλείας, τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στην περιγραφή παροχής υπηρεσιών του κρινόμενου τιμολογίου, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει πλήρης ταύτιση ως προς το είδος των αγροτικών προϊόντων που επεξεργάστηκαν.
- Από τα στοιχεία που διαθέτει η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. αγρότης – παραγωγός, έχει στενή συγγενική σχέση (αδερφός) με τον Νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. επίσης αγρότη – παραγωγό, δηλαδή έχουν ισχυρό οικογενειακό δεσμό.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου εκδόθηκε το υπ' αριθ. /10.12.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο με αριθμό /10.12.2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 10.12.2021. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Πύργου, αφού έλαβε υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ. /27.12.2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας, προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθ. /29.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 και στην σύνταξη της από 29.12.2021 ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. .

Επιπλέον, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /29.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.54 §1 περ.α' , §2 περ.α' του Κ.Φ.Δ. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία εδράζεται επί της από 29.12.2021 έκθεσης ελέγχου προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Στο επίμαχο τιμολόγιο Νο /31.12.2015, στο οποίο αναγράφεται «προμήθεια για επεξεργασία προϊόντων», κατά την κοινή πείρα η επεξεργασία της νωπής

πατάτας συνίσταται στα εξής: παραλαβή της πατάτας σε μεγάλους σάκους 500 ή 1.000 κιλών, διαλογή τους σε πατάτα α' κατηγορίας και β' κατηγορίας και συσκευασία τους σε σάκους των 50 κιλών προς μεταπώληση. Πριν την επεξεργασία δεν είναι δυνατό να γίνει χαρακτηρισμός ως προς την κατηγορία της πατάτας (α' ή β'). Τα παραπάνω συνάγονται από τα διδάγματα της κοινής πείρας και την λογική, και για το λόγο αυτό δεν κρίθηκε απαραίτητο να γίνει αναλυτικότερη περιγραφή των παραπάνω στο τιμολόγιο. Από την συνημμένη κατάσταση στο Τ.Π.Υ. προκύπτουν και αναφέρονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής (ημερομηνία, αριθμηση, επωνυμία, είδος προϊόντος, ποσότητα, αξία στοιχείου και περιοχή κάθε εκδοθέντος στοιχείου). Όσον αφορά τη χρονική περίοδο αναφοράς του τιμολογίου η οποία είναι ετήσια και όχι μηνιαία κατά τα προβλεπόμενα, τούτο πράγματι συνιστά παράβαση, ωστόσο στο τιμολόγιο κι τη συνημμένη κατάσταση ελέγχου παραστατικών αναφέρονται οι επίμαχες συναλλαγές και τα αρχεία τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα. Για το λόγο αυτό δεν έχει συντελεστεί παράβαση του κώδικα Φ.Π.Α. και δεν συντρέχει κανένας λόγος περί μη επιστροφής του.

2. Η έδρα της προσφεύγουσας στο είναι ένα γραφείο επιφάνειας 30 τμ το οποίο είναι το τμήμα μεγαλύτερου ακινήτου που ανήκει στην εταιρεία «.....», δηλαδή οι έδρες των δύο εταιρειών βρίσκονται ουσιαστικά στον ίδιο χώρο. Τα προϊόντα που αγοράζονται στο αποθηκεύονται και επεξεργάζονται στον χώρο της «.....» και ότι κι αν ακόμα ήθελε να θεωρηθεί ότι υπάρχει τυπική παράλειψη έκδοσης Δελτίου Αποστολής από την έδρα της προσφεύγουσας (.....) στην έδρα της αντισυμβαλλόμενης στο (ίδιος χώρος) για την παραλαβή, επεξεργασία και αποστολή, από τη στιγμή που δεν αμφισβητούνται οι αγορές και οι πωλήσεις, κατά τις διατάξεις του Φ.Π.Α. θεωρείται τυπική παράβλεψη και δεν επηρεάζει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. . Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει μισθώσει νόμιμα και χρησιμοποιεί χώρο επιφάνειας 1.000,00 τμ στο , οι δε φορολογικές παραβάσεις της εκμισθώτριας δεν αφορούν την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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, 17 και 18. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής 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 σε 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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

...»

Επειδή, 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 προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

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, C74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

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

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C177/03),

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, C165/86). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C435/05».

Επειδή, «.... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ίδιων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/A0014/14.4.2008).

Για να συμβεί αυτό πρέπει να αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225/2001 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ /2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., «ο υποκείμενος στο ΦΠΑ λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναγραφόμενου στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ, επειδή κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.».

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. /31.12.2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, που εξέδωσε η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., ως μη νόμιμο, καθώς δεν αναγράφεται επ' αυτού το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών ώστε να προκύπτει άμεση σχέση και συνάφεια μεταξύ περιγραφής και αμοιβής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11 του ν.4308/2014 και του άρθρου 14 του ν.4308/2000 (Φ.Π.Α.).

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

φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012).

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 με την απόφαση **444/2017 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 εκπτώσεως 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 εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

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, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο συνημμένη κατάσταση παραστατικών αγορών στο Τ.Π.Υ. από την οποία προκύπτουν και αναφέρονται οι απαραίτητες πληροφορίες για την ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής (ημερομηνία, αρίθμηση, επωνυμία, είδος προϊόντος, ποσότητα, αξία στοιχείου και περιοχή κάθε εκδοθέντος στοιχείου).

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.12.2021 έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, «... από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της και τον αντιπαραβολικό έλεγχο των αντίστοιχων δικαιολογητικών προκύπτει ότι οι εν λόγω πληρωμές έχουν πραγματοποιηθεί από την ελεγχόμενη οντότητα α) με μεταβίβαση στον προμηθευτή επιταγών πελατών της, β) με απευθείας εμβάσματα και γ) με επιταγές εκδόσεώς της.» Επισημαίνεται δε ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν θέτει θέμα εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου ν' αποκρούσει την άσκηση απ' την προσφεύγουσα του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, έπρεπε να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

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 λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, 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 αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου, στην από 29.12.2021 έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α, τονίζει ότι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. αγρότης – παραγωγός, έχει στενή συγγενική σχέση με τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. επίσης αγρότη – παραγωγό, αν η φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι πρόκειται για τιμολόγηση μεταξύ συγγενικών προσώπων, αυτή θα πρέπει να κριθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της παραγράφου 2 περ. δ' του άρθρου 19 του ν.2859/2000.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα εξέπεσε νόμιμα τον Φ.Π.Α. ποσού 34.500,00 ευρώ, του υπ' αριθ. /31.12.2015 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, που έλαβε από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., ο οποίος πρέπει να αναγνωριστεί ως φόρος εισροών και να συμψηφιστεί με το φόρο εκροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αριθ. /29.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και της υπ' αριθ. /29.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Η με αριθμό /29.12.2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2015:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	447.042,20	447.042,20	447.042,20	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	842.292,40	692.292,40	842.292,40	0,00
Φόρος εκροών	58.115,49	58.115,49	58.115,49	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	80.356,37	100.856,37	80.356,37	0,00

Πιστωτικό υπόλοιπο	77.240,88	42.740,88	77.240,88	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00	0,00	0,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	22.240,88	22.240,88	22.240,88	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	55.000,00	20.500,00	55.000,00	0,00
ΜΕΙΟΝ ΕΠΙΣΤΡΑΦΕΝ ΠΟΣΟ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ			20.500,00	
ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ			34.500,00	

Η με αριθμό /29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015

Καταλογιζόμενο ποσό: **0,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/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.