



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 17/09/2019

Αριθμός απόφασης: **1981**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-04-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή του «.....του» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο βενζίνης (πρατήριο) και πετρελαίου κίνησης με διεύθυνση έδρας στο 1^ο χλμ. Μίσχου-Κομοτηνής, Κομοτηνή - Τ.Κ. 691 00, κατά της με αριθμό/**28-03-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντος, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**28-03-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 10.967,87 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 10.528,06 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 21.495,93 € και αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και μεταφορά στον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 19.429,23 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με βάση το άρθρο 48 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./**23-05-2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, με συνημμένο το υπ' αριθ./**02.03.2018** Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για τον προσφεύγοντα, με διαπιστωθείσες παραβάσεις τη λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης «..... (UK) LTD» με Α.Φ.Μ./ΦΠΑ GB..... για ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, καθαρής αξίας 56.000,00 ευρώ, χωρίς τη χρέωση Φ.Π.Α., όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ €
1	INVOICE/06.02.2013	«..... LTD»	21.770,00
2	INVOICE/06.02.2013	«..... LTD»	18.270,00
3	INVOICE/06.02.2013	«..... LTD»	15.960,00
ΣΥΝΟΛΟ			56.000,00

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η βρετανική επιχείρηση «..... (UK) LTD» με Α.Φ.Μ./ΦΠΑ GB....., προς τον προσφεύγοντα, καταγράφονται αναλυτικά στο από 05/03/2018 δελτίο πληροφοριών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής.

Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το υπό κρίση έτος, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ✓ Ο προσφεύγων έλαβε εικονικά τιμολόγια ως προς τη συναλλαγή καθαρής αξίας 56.000,00 ευρώ.
- ✓ Τα εν λόγω τιμολόγια ο προσφεύγων τα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του.
- ✓ Με το υπ' αριθμ. πρωτ./27.12.2018 υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στη φορολογική αρχή αποδέχτηκε τη λήψη των ως άνω εικονικών τιμολογίων. Δεδομένου ότι καταχώρησε τα εικονικά τιμολόγια στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ο έλεγχος θεώρησε ότι όφειλε να τα συμπεριλάβει στη περιοδική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για το 1^ο τρίμηνο του έτους 2013, με την διαδικασία της χρεοπίστωσης, καθόσον αφορούν σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών), προκειμένου τα δεδομένα της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. να συμφωνούν με τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων.
- ✓ Εν προκειμένω, οι επίμαχες εικονικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν δηλώθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από το νόμο διατάξεις στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ. Παράλληλα όμως δηλώθηκαν στον οικείο ανακεφαλαιωτικό πίνακα μηνός Φεβρουαρίου του έτους 2013.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ εκρών (56.000 Χ23%), συνολικού ποσού 12.880,00 € και επαναπροσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση της υπό κρίση περιόδου, όπως διαμορφώνεται παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκρών	624.737,37	680.737,37
Αξία φορολογητέων εισρών	717.966,74	717.966,74
Φόρος εκρών	143.626,40	156.506,40
Υπόλοιπο φόρου εισρών	164.967,76	164.967,76
Πιστωτικό υπόλοιπο	21.341,36	19.429,23
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.967,87
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α & τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013		10.528,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		21.495,93
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	21.341,36	19.429,23

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/25-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η από 28/03/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και η συμπροσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ είναι παντελώς αόριστες και ανακριβείς. Δεν αναγράφεται πουθενά η αιτιολογία και οι φορολογικές διατάξεις, βάσει των οποίων καταλογίστηκε ο φόρος εκρών. Δεν αναγράφονται τα άρθρα και οι διατάξεις για την υποχρέωση χρεοπίστωσης του ΦΠΑ, πλην της ΠΟΛ 1156/1997. Οι δηλώσεις ΦΠΑ που υποχρεούται να υποβάλλει ο υπόχρεος σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 2859/2000, είναι καθοριστικής σημασίας για τη λειτουργία του ΦΠΑ, διότι με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η βασική αρχή του ΦΠΑ που είναι η ουδετερότητα του φόρου. Το άρθρο 11 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζει το τι αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και τις προϋποθέσεις. Στην υπό κρίση περίπτωση οι συναλλαγές που είχε ο προσφεύγων με την εταιρία «..... L.T.D.», συνολικής αξίας 56.000,00 €, δε συνιστούν ενδοκοινοτική απόκτηση, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 2859/2000 θα έπρεπε να έχει λάβει χώρα, συν όλων των άλλων και η φυσική μεταφορά των αγαθών από τη Μεγάλη Βρετανία στην Ελλάδα και επιπρόσθετα σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου αφορούν σε εικονικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Συνεπώς, καμία υποχρέωση δεν είχε να χρεοπιστώσει το ΦΠΑ και ορθά δεν τον χρεοπίστωσε ούτε στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ 1^{ου} τριμήνου 2013, ούτε στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του έτους 2013 που υπέβαλε. Συνεπώς ουδέποτε ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και κακώς του καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος στο σκέλος των εκρών.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι έσφαλε η φορολογική αρχή και του καταλόγισε το ΦΠΑ, καθώς δε χρεοπίστωσε το ΦΠΑ των εικονικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών και περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

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

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ – ως ίσχυε το υπό κρίση έτος, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

στο άρθρο 8 παρ 1, ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης»,

στο άρθρο 14 παρ 1^α και 2^α ότι: «1. Ορισμοί Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. 2. Γενικοί κανόνες Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.

Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες»,

στο άρθρο 16 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. [...] 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, [...] δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, [...]»,

στο δε άρθρο 35 παρ 1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: [...] ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο: [...] στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, .. **δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου**, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,.....».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1282/23.12.1992** με θέμα Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1....6. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα

βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. **Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.** Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής.....».

Επειδή, με την Αριθμ. Πρωτ. **1051009/2119/669/0014/ΠΟΛ.1156/9.5.1997** εγκύκλιο ΦΠΑ, του Υπουργείου Οικονομικών, 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)), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Άρθρο 12 -Τόπος παροχής υπηρεσιών. Το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο λήπτη, είναι βασικό στοιχείο, όσον αφορά τον τρόπο καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Έτσι, **εάν πρόκειται για υποκείμενο - λήπτη, ο οποίος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ο φόρος για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι η χώρα μας, καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου**, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1, 29 παρ. 4β' και 31 παρ. 1 περίπτ. α' του Ν.1642/1....6 και εκπίπτει με την ίδια δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, παράγρ. 1 και 25 παρ. 1δ' του ίδιου νόμου **(χρεοπίστωση του φόρου)**.[...]. Κατά συνέπεια, είτε ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, είτε είναι υποκείμενος στο φόρο που ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα και δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης, είτε είναι αγρότης του ειδικού καθεστώτος ή απαλλασσόμενη επιχείρηση λόγω τζιρού κ.λπ., εφόσον διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, υπό τον οποίο του παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1....6 σε άλλο κράτος - μέλος, επειδή οι πράξεις αυτές έχουν τόπο φορολογίας την Ελλάδα, ο λήπτης αυτός καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου στο Ελληνικό Δημόσιο, η οποία γίνεται ή με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου ή με έκτακτη περιοδική δήλωση, κατά περίπτωση, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1005/1993, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1070/29.2.1996. [...].».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*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 προστιθεμένης 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 προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 9, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών...[.].».

Το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...»,

Το άρθρο 24, της οδηγίας ορίζει ότι: «1. Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών...[.].».

Το άρθρο 29, της οδηγίας ορίζει ότι: «Το άρθρο 20 ισχύει με τους ίδιους όρους και για την παροχή υπηρεσιών».

Το άρθρο 44, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι: «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.»,

Το άρθρο 63, της ως άνω οδηγίας ορίζει: **«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»**

Το άρθρο 65, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.».

Το άρθρο 73, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

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

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέμπει 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»,

Στο άρθρο 179 ορίζεται ότι: «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. ...».

Στο άρθρο 193 ορίζεται ότι: «Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202».

Στο άρθρο 194 ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. 2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1».

Το άρθρο 226, σημείο 11, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής: «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:[...] 11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται».

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.

Επειδή η αιτιολογική σκέψη 24 της **οδηγίας 2006/112**, στο εξής οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Οι έννοιες της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου θα πρέπει να εναρμονισθούν, ώστε η εφαρμογή καθώς και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ να ισχύσουν ταυτόχρονα σε όλα τα κράτη μέλη.»

Η αιτιολογική σκέψη 59 της οδηγίας έχει ως ακολούθως: «Είναι σκόπιμο τα κράτη μέλη να έχουν την δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και με ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.».

Η αιτιολογική σκέψη 65 της οδηγίας έχει ως ακολούθως: «Δεδομένου ότι οι στόχοι της παρούσας οδηγίας δεν μπορούν να επιτευχθούν ικανοποιητικά από τα κράτη μέλη για τους προαναφερθέντες λόγους και μπορούν συνεπώς να επιτευχθούν καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο, η Κοινότητα μπορεί να λάβει μέτρα σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας του άρθρου 5 της Συνθήκης. **Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του ιδίου άρθρου, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα αναγκαία για την επίτευξη των στόχων αυτών.»**

Επειδή κατά την αιτιολογική σκέψη 4 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.): «(4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι η εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ειδικότερα όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο, την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τον τρόπο των φορολογητέων πράξεων. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 4, [ΣΕΕ], **ο παρών κανονισμός δεν υπερβαίνει τα απολύτως αναγκαία όρια για την επίτευξη του στόχου αυτού. Η ομοιόμορφη εφαρμογή εξασφαλίζεται καλύτερα με έναν κανονισμό που είναι δεσμευτικός και εφαρμόζεται άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.**».

Επειδή, πρέπει «να υπομνησθεί ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, οπότε η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου που προκύπτει από έναν τέτοιο υπολογισμό (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψεις 32 και 36 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).» (Υπόθεση C-111/14 σκέψη 40).

Επειδή «καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της αναλογικότητας, η οποία συγκαταλέγεται στις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, απαιτεί οι πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης να μην υπερβαίνουν τα όρια του κατάλληλου και αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των θεμιτών σκοπών που επιδιώκει η σχετική ρύθμιση, με δεδομένο ότι, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων του ενός κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και

ότι τα δυσμενή αποτελέσματα που προκαλούνται δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2017, Ισπανία κατά Συμβουλίου, C-128/15, EU:C:2017:3, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).» (ΔΕΚ C-611/2017 σκέψη 55).

Επειδή ακολούθως, όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή επιβάλλει να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ώστε οι ενδιαφερόμενοι να έχουν στη διάθεσή τους σαφή σημεία προσανατολισμού σε έννομες καταστάσεις και σχέσεις που εμπίπτουν στην έννομη τάξη της Ένωσης (βλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 51).

Περαιτέρω, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που συνιστά έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η αρχή αυτή απαιτεί οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά στον τομέα του ΦΠΑ, εκτός αν η διαφορετική αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικά (βλ., συναφώς, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 55).

Επειδή «το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Τούτο συμβαίνει, όπως ορίζει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. 35. Επομένως, στο σύστημα του ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση συνδέεται με την πραγματική υλοποίηση της παραδόσεως των οικείων αγαθών ή της παροχής των οικείων υπηρεσιών (βλ., κατ' αναλογία, διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, Menidzherski biznes reshena, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 36. Αντιστρόφως, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση. 37. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν καλύπτει φόρο ο οποίος οφείλεται αποκλειστικά επειδή μνημονεύονται σε κάποιο τιμολόγιο (διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, Menidzherski biznes reshena, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 40. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προϋπόθεση για την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ είναι να έχουν πράγματι λάβει χώρα οι αντίστοιχες πράξεις. 46. Στις υποθέσεις, όμως, των κύριων δικών, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, το υποβληθέν ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι τα αγαθά τα οποία αφορά ο ΦΠΑ επί των εισροών δεν παραδόθηκαν πραγματικά. 47. Βάσει των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το

δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά. (Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-459/2017, C-460/2017 σκέψεις 37-37, 40, 46-47).

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό των συνεκδικαζόμενων υποθέσεων C-459/2017, C-460/2017, «το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά.»

Επειδή «αφενός, η μη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε σχέση με πλασματικές πράξεις προκύπτει από το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας. 23 Πράγματι, από το άρθρο αυτό προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του. Με άλλα λόγια, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που έγιναν για την απόκτηση ή τη λήψη τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών (πρβλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 36). 24 Εντούτοις, όταν μια πράξη για την απόκτηση ενός αγαθού ή τη λήψη μιας υπηρεσίας είναι πλασματική, δεν μπορεί να εμφανίζει οποιοδήποτε συνδετικό στοιχείο με τις φορολογούμενες πράξεις εκροών του υποκειμένου στον φόρο. Κατά συνέπεια, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή πραγματική παροχή υπηρεσιών, δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valérieane, C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501, σκέψη 36). 30 Είναι αληθές ότι ο μηχανισμός εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται με τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει ως σκοπό να απαλλάσσει πλήρως τον επιχειρηματία από τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων, εφόσον αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Συνεπώς, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, σε ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 27, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 38). 31 Ωστόσο, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί επίσης σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει

η οδηγία περί ΦΠΑ (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 46). Ο κίνδυνος, όμως, απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, καταρχήν, πλήρως ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου στο οποίο έχει κακώς αναγραφεί ορισμένο ποσό ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιήσει το τιμολόγιο αυτό προκειμένου να επιτύχει έκπτωση του εν λόγω φόρου (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 31). 33 Εντούτοις, σύμφωνα με την **αρχή της αναλογικότητας, η εν λόγω υποχρέωση δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού και, μεταξύ άλλων, να μη θίγει κατά τρόπο υπερβολικό την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ**. Πάντως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο πλασματικός χαρακτήρας των πράξεων αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του **ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων** (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy Trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 43). (Υπόθεση C-712/17 σκέψεις 22-24, 30-31, 33).

Επειδή «ομοίως, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αρνούνται την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, **βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς**. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahag?ben* και *D?vid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 42 και 43 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)». (Υπόθεση C-101/2016 σκέψη 43).

Επειδή δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λάβουν μέτρα προς διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποφυγή της απάτης. Ειδικότερα, ελλείψει διατάξεων του δικαίου της Ένωσης ως προς το ζήτημα αυτό, **σε περίπτωση μη τήρησης των προβλεπόμενων με τη νομοθεσία της Ένωσης προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες** (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 41, και της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Οφείλουν πάντως να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις αρχές του, μεταξύ άλλων τις **αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ** (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που

είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, *Molenheide κ.λπ.*, Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψεις 45 έως 48· της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries κ.λπ.*, Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 29, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, *ΕΛΜΕΚΑ*, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 31, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (βλ. C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή «επιβάλλεται εξ αρχής να υπομνησθεί ότι η οδηγία περί ΦΠΑ θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, **σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων** (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 39). 22 Ειδικότερα, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας αυτής **οι έννοιες της «γενεσιουργού αιτίας» και του «απαιτητού του φόρου» θα πρέπει να εναρμονισθούν, ώστε η εφαρμογή καθώς και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ να ισχύσουν ταυτόχρονα.** Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο νομοθέτης της Ένωσης **θέλησε να εναρμονίσει στο έπακρο την ημερομηνία γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως σε όλα τα κράτη μέλη προκειμένου να εξασφαλίσει την ομοιόμορφη είσπραξη του φόρου αυτού** [απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, *TNT Express Worldwide (Πολωνία)*, C-169/12, EU:C:2013:314, σκέψη 31]. 23 Κατά το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας, **η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών.** 30 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι **παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα, μόνον εάν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές,** η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή δυνάμενης να εξατομικευθεί υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). 33 Αφετέρου, πρέπει να υπομνησθεί ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 7 Νοεμβρίου 2013, *Tulică*

και Plavosin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33).(Υπόθεση C-224/2018 σκέψεις 21-23, 30, 33).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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 άρθρ. 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. Σάκουλα 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, στην υπό κρίση περίπτωση, τόσο από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, όσο και από την από 28/03/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων το Φεβρουάριο του 2013 έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (invoices) για ανύπαρκτες συναλλαγές, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης με την επωνυμία «.... LTD» με ΑΦΜ/ΦΠΑ GB....., συνολικής αξίας 56.000,00 €, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, και χωρίς να αναφέρεται η αντίστοιχη διάταξη του εθνικού δικαίου ή της οδηγίας περί απαλλαγής από το ΦΠΑ, για την υλοποίηση της επιχορηγούμενης δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-retail (ΕΣΠΑ 2007-2013). Η εν λόγω επένδυση δεν υλοποιήθηκε ποτέ. Η εικονικότητα των στοιχείων που εξέδωσε η ως άνω βρετανική επιχείρηση προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, αποδεικνύεται από τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στο από 05/03/2018 δελτίο πληροφοριών, της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής. Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία τα καταχώρησε ο προσφεύγων στα λογιστικά βιβλία της ατομικής του επιχείρησης. Περαιτέρω, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ./27.12.2018 υπόμνημά που υπέβαλε στη φορολογική αρχή, αποδέχτηκε το πόρισμα του ελέγχου, ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε εικονικές συναλλαγές και την επιβολή του αντίστοιχου προστίμου ύψους 5.600,00 € με την ΑΕΠ αριθ. .../29-03-2019.

Για το μήνα Φεβρουάριο του έτους 2013, υπέβαλε τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών- λήψης υπηρεσιών, δηλώνοντας τις ως άνω ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών. Για την ως άνω δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση.

Οι επίμαχες πλασματικές ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών δεν συμπεριλήφθηκαν από τον προσφεύγοντα στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 1^{ου} τριμήνου του έτους 2013, ούτε στην αντίστοιχη υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του οικείου έτους.

Περαιτέρω ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα δήλωσε ότι δεν προέβη στην εξόφληση των εν λόγω εικονικών τιμολογίων και δεν έλαβε καμία επιχορήγηση στο πλαίσιο υλοποίησης της δράσης του προγράμματος «ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ». Όλες οι ως άνω πράξεις αφορούν σε πλασματικές ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, οι οποίες δεν παρείχαν στον προσφεύγοντα (φερόμενο ως λήπτη υπηρεσιών), το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου.

Επίσης από την εκδότρια βρετανική επιχείρηση, εκδόθηκαν τα υπ' αριθ./06-02-2013,/06-02-2013, και /06-02-2013 credit invoices (Πιστωτικά Τιμολόγια), αξίας 21.770,00 €, 18.270,00 € και 15.960,00 € αντίστοιχα (56.000,00 € συνολικά), τα οποία δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος.

Επειδή, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι αποφασιστικής σημασίας για τη θέσπιση και λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει πρακτική φορολογικού ελέγχου όπως εν προκειμένω, κατά την οποία ο ΦΠΑ υπολογίζεται, σε βάρος του

λήπτη των υπηρεσιών, μολονότι ο ίδιος δεν εφάρμοσε τη διαδικασία για την αντιστροφή της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη ότι η επίμαχη υπηρεσία δεν παρασχέθηκε **και στην υπό κρίση περίπτωση κάθε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαλειφθεί.**

Επειδή, βάσει του άρθρου 194 της οδηγίας, όταν η φορολογητέα παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, στην περίπτωση αυτή, ο υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης της υπηρεσίας. Εξ αυτού συνάγεται ότι, βάσει της οδηγίας ΦΠΑ, υπόχρεος του ΦΠΑ είναι καταρχήν μόνο ο παρέχων υπηρεσίες, πλην των περιπτώσεων στις οποίες δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ και το κράτος αυτό έχει προβλέψει ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο λήπτης της υπηρεσίας.

Υπ' αυτές τις συνθήκες, συνάγεται ότι, δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ, στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών, είναι αποκλειστικώς υποχρέωση του λήπτη των υπηρεσιών, να καταβάλλει στη φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις υπηρεσίες οι οποίες του παρασχέθηκαν από τον παρέχοντα έμπορο του άλλου κράτους -μέλους.

Όπως υπομνήσθηκε, δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέψουν εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ υφίσταται μόνο, βάσει του άρθρου 194 της οδηγίας ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορούσε, προφανώς, να αξιώσει την έκπτωση ενός ποσού ΦΠΑ που ουδέποτε κατέβαλε.

Συνεπώς, σε περίπτωση που οι υπηρεσίες δεν έχουν παρασχεθεί από τον φερόμενο ως πάροχο στον φερόμενο ως λήπτη στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω, ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος του ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν εφάρμοσε τη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης (χρεοπίστωσης) του ΦΠΑ και επομένως δεν άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, για υπηρεσίες που ουδέποτε του παρασχέθηκαν.

Συναφώς, το γεγονός αυτό δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να παρεκκλίνει από τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας καταλογίζοντας του το ΦΠΑ των εκρών.

Επειδή, μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης η οποία επιβάλλει τον καταλογισμό του ΦΠΑ επί των εκρών, παρόλο που δεν ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα έκπτωση επί των εισρών με βάση τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του, της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά του βιβλία εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς περαιτέρω χρήση αυτών, **τα οποία δεν του παρείχαν κανένα φορολογικό πλεονέκτημα και δεν προκάλεσαν απώλεια φορολογικών εσόδων, βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν,**

εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη λήψη μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων που αφορούν σε πλασματικές συναλλαγές. **και τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής.**

Επειδή, κατά τα οριζόμενα στην οδηγία και τα νομολογιακώς κριθέντα ο προσφεύγων στερούνταν του δικαιώματος προς έκπτωση και ορθά δεν ασκήθηκε από τον ίδιο μέσω της χρεοπίστωσης του ΦΠΑ., καθόσον αφορούσε σε πλασματική λήψη υπηρεσιών και εγγενές στοιχείο του μηχανισμού του ΦΠΑ είναι ότι μια πλασματική πράξη δεν μπορεί να παρέχει κανένα δικαίωμα προς έκπτωση.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση εκλείπει η γενεσιουργός αιτία, ήτοι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, μέσω της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης 1^{ου} τριμήνου 2013, για τον καταλογισμό του ΦΠΑ.

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.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, να καταλογιστεί στον προσφεύγοντα ο φόρος προστιθέμενης αξίας των εικονικών τιμολογίων, διότι ο προσφεύγων δεν τα συμπεριέλαβε στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου και δεν άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....του» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και την ακύρωση της υπ' αριθ./28-03-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	624.737,37	680.737,37	624.737,37	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	717.966,74	717.966,74	717.966,74	0,00
Φόρος εκροών	143.626,40	156.506,40	143.626,40	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	164.967,76	164.967,76	164.967,76	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	21.341,36	19.429,23	21.341,36	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.967,87	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A & τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013		10.528,06	0,00	
Σύνολο φόρου πα καταβολή		21.495,93	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	21.341,36	19.429,23	21.341,36	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	21.341,36 €			

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.