



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27 / 01 / 2020

Αριθμός Απόφασης **208**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την από **27/09/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή δρόμων και αυτοκινητοδρόμων, που εδρεύει στο Τ.Κ,, κατά των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολογικών περιόδων **01/01 – 31/12/2016** και **01/01 – 31/12/2017** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **08/08/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού **ΦΠΑ**, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **27/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε

εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **19/08/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με βάση την υπ' αριθμ./**2018** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος, για επιστροφή ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 1/1/2016 – 31/12/2016 και 1/1/2017 – 31/12/2017 σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 2859/2000, 4174/2013, και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο στην διαχειριστική περίοδο 1/1/-31-12-2016, διαπιστώθηκε μεταξύ των άλλων ότι η προσφεύγουσα **εξέδωσε η ίδια Πιστωτικά Τιμολόγια αγοράς λόγω αρνήσεως έκδοσης** αυτών (Πιστωτικών Τιμολογίων Έκπτωσης) από τις εταιρείες αναδόχους δημοσίων έργων, συνολικού ύψους **62.307.580,25€**, **στα οποία δεν υπολόγισε ΦΠΑ**, ενώ **ο έλεγχος έκρινε** ότι η προσφεύγουσα **όφειλε να υπολογίσει ΦΠΑ** στα τιμολόγια αγορών και κατά συνέπεια να μειώσει τις φορολογητέες εισροές και τον αντίστοιχο φόρο εισροών.

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εκδόθηκαν οι κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ:

- ✓ Η υπ' αριθμ./**2019** Πράξη, φορολογικής περιόδου **01/01-31/12/2016**, με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 14.954.550,79€ (ήτοι Π.Υ δήλωσης 24.500.020,82€ και Π.Υ ελέγχου 9.546.470,03€) και
- ✓ Η υπ' αριθμ./**2019** Πράξη, φορολογικής περιόδου **01/01-31/12/2017**, με την οποία **καταλογίστηκε** Χρεωστικό Υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους **3.545.817,35€**, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ύψους **1.772.908,69€** και συνολικά **5.318.726,04€**, ενώ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά **9.891.574,79€** (ήτοι Π.Υ δήλωσης 9.943.713,62€ και Π.Υ ελέγχου 52.138,83€).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας ότι έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, όπως αναλυτικότερα εξειδικεύονται στη συνέχεια της παρούσας.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 8** του **ν. 4308/2014** (Α' 251), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«**2)** Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό,

5) Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη,

6) Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών,

8) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης,

10) Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11) Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου».

Περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1026/12-02-2018** (παρ Ι.Β) διευκρινίστηκε ότι: «[...] Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24 , 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ)».

Ενώ με την **ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 (παρ. 8.6.1)** διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου».

Συναφώς, **στο εγχειρίδιο** ερωτήσεων – απαντήσεων σε φορολογικά θέματα του **Αυγούστου του 2018** που εξέδωσε η ΑΑΔΕ, στην ερώτηση (28) Παρέχεται η δυνατότητα σε οντότητα-λήπτη τιμολογίου να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, σε περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη οντότητα- εκδότης του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου αρνείται την έκδοση αυτού, δίνεται η απάντηση ότι «Από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από την οντότητα - λήπτη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου, λόγω άρνησης έκδοσης αυτού από την αντισυμβαλλόμενη οντότητα - εκδότη του αρχικού τιμολογίου, δεδομένου ότι το πιστωτικό τιμολόγιο, σε κάθε περίπτωση, εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών, εκδότη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου».

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου **12§5** του **ΚΒΣ** (ΠΔ 186/1992), ο οποίος δεν ισχύει πλέον, οριζόταν ότι: «Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια ΔΟΥ του αντισυμβαλλόμενου», όπως δε είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με το υπ' αριθμ. **1125781/933/0015/12-10-1993** έγγραφο, «στην περίπτωση που εκδοθούν ανακριβώς πιστωτικά τιμολόγια ή υπάρχει άρνηση έκδοσης, μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του ΚΒΣ», ενώ με τις ισχύουσες διατάξεις του **ν. 4308/2014**, όπως ερμηνεύτηκε με την **ΠΟΛ 1003/2014**, δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από τον λήπτη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου, λόγω άρνησης έκδοσης, δεδομένου ότι το πιστωτικό τιμολόγιο, σε κάθε περίπτωση, εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών, εκδότη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα εξέδωσε τα επίμαχα Πιστωτικά Τιμολόγια λόγω άρνησης έκδοσης αυτών από τους υπόχρεους πωλητές των υπηρεσιών

που είχαν εκδώσει τα αρχικά χρεωστικά τιμολόγια, πλην όμως αυτό αντιβαίνει στις διατάξεις του ν. 4308/2014 και ως εκ τούτου, η έκδοση των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων αγοράς, δεν μπορεί να παράξει έννομα αποτελέσματα ούτε στη φορολογία εισοδήματος, ούτε στον ΦΠΑ.

Επειδή περαιτέρω, με την ερμηνευτική εγκύκλιο Π. 4336/3162/Εγκ.10/10-07-1987 εφαρμογής του ΦΠΑ έγιναν δεκτά μεταξύ άλλων ότι: «135 Βασική επίσης υποχρέωση του υποκειμένου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων τιμολογίων και λοιπών στοιχείων. Ο νόμος αποδίδοντας ιδιαίτερη σημασία στη σπουδαία λειτουργία που επιτελεί το τιμολόγιο, το δελτίο λιανικής πώλησης κ.λπ. στο νέο φορολογικό σύστημα του ΦΠΑ, καθιέρωσε ρητά την ανωτέρω υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο. Στα τιμολόγια και τα άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφεται εκτός από την αξία της συναλλαγής και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή, για να είναι αφενός ευχερής ο έλεγχος και αφετέρου να διευκολύνεται ο αντισυμβαλλόμενος, που είναι υποκείμενος στο φόρο, να κάνει την έκπτωση του φόρου αυτού από το φόρο που αναλογεί στην αξία των εκροών του. Σε περίπτωση που η επιχείρηση απαλλάσσεται από το φόρο ή ο υποκείμενος στο φόρο παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες που απαλλάσσονται από το φόρο, είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας» για να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις κατά την άσκηση από τον αντισυμβαλλόμενο του δικαιώματος έκπτωσης φόρου [...] Σχετικά με την υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο να αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει το ΦΠΑ και μάλιστα χωριστά, γεννάται θέμα στην περίπτωση που την υποχρέωση για την έκδοση του τιμολογίου έχει ο αγοραστής, είτε γιατί ο πωλητής των αγαθών αρνείται την έκδοση του τιμολογίου, είτε γιατί αυτός εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, είτε τέλος γιατί ο πωλητής των αγαθών δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο. (Σχετικές οι διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 8 και 9 του ΚΦΣ). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις αυτές γεννάται θέμα αν ο αγοραστής των αγαθών πρέπει να αναγράψει ΦΠΑ στο τιμολόγιο αγοράς ή τη διπλότυπη απόδειξη αγοράς που είναι υποχρεωμένος να εκδώσει σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις του ΚΦΣ. Σχετικά με το θέμα αυτό διευκρινίζουμε, ότι στο τιμολόγιο ή στην απόδειξη αγοράς που θα εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών στις πιο πάνω περιπτώσεις των παρ. 8 και 9 του άρθρου 20 του ΚΦΣ, δε θα υπολογίζεται και δε θα αναγράφεται ΦΠΑ. Η ρύθμιση αυτή άλλωστε είναι σύμφωνη και με τα όσα εφαρμόζονται στη φορολογία χαρτοσήμου σε ανάλογες περιπτώσεις, όπου δεν καταβάλλεται χαρτόσημο από τον αγοραστή των αγαθών, όταν ο πωλητής αρνείται την έκδοση τιμολογίου»

Επειδή με το άρθρο 22§3 της 6^{ης} οδηγίας (77/388/ΕΟΚ/17.05.1977), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 της υπ' αριθμ. 2001/115/ΕΚ οδηγίας, ορίζεται ότι: «Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου, από τον ίδιο, από τον πελάτη του ή, εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο,...»,

Εξάλλου, κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης), το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση των υπαγομένων στον ΦΠΑ πράξεών του, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης. Το σύστημα των εκπτώσεων και, κατ' επέκταση, των επιστροφών σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του και, ως εκ τούτου, στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (ΔΕΕ ανωτέρω απόφαση στην υπόθεση C-533/2016, βλ. επίσης αποφάσεις της 15.9.2016, Senatex, C-518/14, και της 21.9.2017, SMS Group, C-441/16).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια αγοράς λόγω άρνησης της αναδόχου εταιρίας να εκδώσει αυτή πιστωτικά τιμολόγια, συνολικού ποσού χωρίς ΦΠΑ 62.307.580,25€. Τα τιμολόγια αγοράς εκδόθηκαν ύστερα από τη σύνταξη αντίστοιχων Αρνητικών Λογαριασμών από την αρμόδια Περιφερειακή Υπηρεσία της, λόγω περικοπής κόστους εργασιών που εκτελέστηκαν από την ανάδοχο εταιρία.

Συγκεκριμένα εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα τα κατωτέρω πιστωτικά τιμολόγια αγοράς:

Ημερομηνία	Τιμολόγιο	Αντισυμβαλλόμενος	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία
31/12/2016				9.915.379,25€
31/12/2016				25.627.321,61€
31/12/2016				14.549.217,99€
31/12/2016				11.862.183,44€
31/12/2016				184.625,25€
31/12/2016				168.478,90€
31/12/2016				373,81€
Σύνολα				62.307.580,25€

Περαιτέρω, από την έκθεση ελέγχου (σελίδες 41 – 46) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα ανωτέρω επτά (7) πιστωτικά τιμολόγια αγοράς, λόγω άρνησης των αναδόχων εταιρειών να εκδώσουν Πιστωτικά Τιμολόγια έκπτωσης, με τα οποία μείωσε τον φόρο των εισροών της, χωρίς να μειώσει αντίστοιχα τον αναλογούντα ΦΠΑ των εισροών της και συγκεκριμένα:

- Τα πιστωτικά τιμολόγια αγοράς με ημερομηνία **31/12/2016** και αριθμούς **15** και **16**, εκδόθηκαν ύστερα από την σύνταξη αντίστοιχων «Αρνητικών Λογαριασμών» από την Περιφερειακή Υπηρεσία της προσφεύγουσας και αφορούν πιστοποιήσεις του έργου που κατασκευάστηκε βάσει της Νο συμπληρωματικής Σύμβασης. Μετά από τις επιμετρήσεις και τις πιστοποιήσεις κατασκευής του έργου (εντός του έτους 2009) εγκρίθηκαν οι εργασίες κατασκευής από την εταιρεία η οποία κατέβαλλε στην ανάδοχο εταιρεία το συμφωνηθέν τίμημα. Η επιτροπή παραλαβής των έργων συνέταξε τον 5^ο ΑΠΕ (Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Έργου) με βάση διαφορετικές των αρχικών επιμετρήσεις του έργου. Η ανάδοχος εταιρεία εντός του έτους 2013 κατέθεσε προσφυγή στα Δικαστήρια, με αίτημα την ακύρωση του πρωτοκόλλου παραλαβής του εν λόγω έργου και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /..... απόφαση του πενταμελούς Εφετείου (η οποία είναι τελεσίδικη και εκτελεστή), με την οποία απορρίπτονται οι λόγοι της προσφυγής της αναδόχου και επικυρώνει τον 5^ο ΑΠΕ δηλαδή την υποχρέωση επιστροφής από την ανάδοχο εταιρεία στην προσφεύγουσα του συνολικού ποσού των **43.717.834,71€** (καθαρή αξία τιμολογίων 15, 16, πλέον ΦΠΑ 23% που ίσχυε τότε).
- Τα πιστωτικά τιμολόγια αγοράς με ημερομηνία **31/12/2016** και αριθμούς **17** και **18**, εκδόθηκαν ύστερα από την σύνταξη αντίστοιχων «Αρνητικών Λογαριασμών» από την Περιφερειακή Υπηρεσία της προσφεύγουσας και αφορούν πιστοποιήσεις του έργου που κατασκευάστηκε βάσει της Σύμβασης Νο Μετά από τις επιμετρήσεις και τις πιστοποιήσεις κατασκευής του έργου (εντός του έτους 2009) εγκρίθηκαν οι εργασίες κατασκευής από την εταιρεία η οποία κατέβαλλε στην ανάδοχο εταιρεία το συμφωνηθέν τίμημα. Η επιτροπή παραλαβής των έργων συνέταξε τον 5^ο Α.Π.Ε. (Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Έργου) με βάση διαφορετικές των αρχικών επιμετρήσεις του έργου. Η ανάδοχος εταιρεία εντός των ετών 2013 - 2014, κατέθεσε προσφυγή στα Δικαστήρια, με αίτημα την ακύρωση του πρωτοκόλλου παραλαβής του εν λόγω έργου και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2016 απόφαση του πενταμελούς Εφετείου Δυτικής Μακεδονίας (η οποία είναι τελεσίδικη και εκτελεστή), με την οποία

απορρίπτονται οι λόγοι της προσφυγής της αναδόχου και επικυρώνει τον 5^ο ΑΠΕ δηλαδή την υποχρέωση επιστροφής από την ανάδοχο εταιρεία στην προσφεύγουσα του συνολικού ποσού των **32.486.042,88€** (καθαρή αξία τιμολογίων,, πλέον ΦΠΑ 23% που ίσχυε τότε).

Με βάση τα προαναφερθέντα, **ο έλεγχος έκρινε ότι** η προσφεύγουσα όφειλε να υπολογίσει ΦΠΑ στην αξία των τιμολογίων αγορών, ήτοι ποσού **14.953.819,26€** (ήτοι: 62.307.580,25€ x 24%) καθόσον: **α)** Η αξία των τιμολογίων αγοράς υπολογίσθηκε βάσει των συνταχθέντων αρνητικών λογαριασμών οι οποίοι συμπεριλαμβάνουν και τον αναλογούντα ΦΠΑ, **β)** Οι συνταχθέντες Α.Π.Ε. (Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Έργων) συμπεριλαμβάνουν στην επιμέτρηση των εργασιών και τον αναλογούντα ΦΠΑ, **γ)** Βάσει των συνταχθέντων αρνητικών λογαριασμών και των Α.Π.Ε. η προσφεύγουσα απαίτησε από τις αναδόχους εταιρείες την επιστροφή της αξίας των περικοπών συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ, **δ)** Η προσφεύγουσα, ενώ σε προηγούμενες του ελέγχου χρήσεις συμπεριέλαβε τον ΦΠΑ που αναλογεί στα επίμαχα τιμολόγια αγορών στον φόρο εισροών της και μάλιστα αιτήθηκε και έλαβε την επιστροφή του αναλογούντος ΦΠΑ, εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια αγοράς χωρίς ΦΠΑ και χωρίς να μειώσει αντίστοιχα τον φόρο εισροών, **ε)** δεν προσκόμισε έγγραφα που να αποδεικνύουν την άρνηση των αναδόχων εταιρειών να εκδώσουν πιστωτικό τιμολόγιο ή την ενημέρωση τους για την έκδοση τιμολογίου αγοράς από τη ίδια, ή οποιαδήποτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να δημιουργήσει αξιόπιστα ελέγξιμα τεκμήρια για τα επίμαχα τιμολόγια, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθ. 5§7 του ν. 4308/2014 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 8 § 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- 1) Οι θετικοί λογαριασμοί συντάσσονται από τον ανάδοχο του έργου και στηρίζονται στις επιμετρήσεις των εργασιών και στα πρωτόκολλα αφανών εργασιών. Για τμήματα του έργου που, κατά την κρίση του επιβλέποντα μηχανικού, δεν ήταν δυνατή η σύνταξη επιμετρήσεων κατά διακριτά και αυτοτελώς επιμετρήσιμα τμήματα του έργου, επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες βάσει προσωρινών επιμετρήσεων, για τις οποίες όμως έχουν ληφθεί επιμετρητικά στοιχεία (παρ. 3 αρθρ.53 ν.3669/2008). Επίσης, οι επιμετρήσεις του έργου, εγκεκριμένες από τη διευθύνουσα υπηρεσία ή αυτοδίκαια εγκεκριμένες, μπορεί να ελεγχθούν εκ νέου από την επιτροπή προσωρινής παραλαβής και αν διαπιστωθεί η ύπαρξη αχρεωστήτως καταβληθέντος εργολαβικού ανταλλάγματος, αυτό είναι επιστρεπτέο ύστερα από σύνταξη αρνητικού λογαριασμού (παρ. 3 αρθρ.186 ν. 4070/2012). Στην περίπτωση μας (εκ του αποτελέσματος) βάσει των προσωρινών επιμετρήσεων καταβλήθηκε στον ανάδοχο ποσό μεγαλύτερο από αυτό που η μετέπειτα τελική επιμέτρηση διαμόρφωσε και άρα και στο δημόσιο κατεβλήθησαν μεγαλύτερα ποσά ΦΠΑ.
- 2) Η καταβολή του ΦΠΑ από τον ανάδοχο πιστοποιείται από την Υπηρεσία στον επόμενο λογαριασμό, με την υποβολή θεωρημένης από την ΔΟΥ βεβαίωσης καταβολής (Απ. Υπ.Οικ. 1120858/0014/ΠΟΛ1272/1995). Άρα τα ποσά κατεβλήθησαν στο Ελληνικό Δημόσιο από το ανάδοχο. Προσκομίστηκαν στον έλεγχο αντίγραφα όλων των σχετικών εγγράφων.
- 3) Ο αρνητικός λογαριασμός μπορεί να συνταχθεί από τη διευθύνουσα υπηρεσία και το ποσό του πρέπει να καταβληθεί από τον ανάδοχο μέσα σε ένα μήνα από την κοινοποίηση του λογαριασμού σε αυτόν, άλλως καταπίπτει αναλόγως σε βάρος του η εγγυητική επιστολή. Αν ασκηθεί ένσταση κατά του αρνητικού λογαριασμού, η κατάπτωση της εγγυητικής επιστολής αναστέλλεται μέχρι τη έκδοση απόφασης απ' αυτής (παρ. 3 αρθρ.134 ν.4070/2012).
- 4) Η ανάδοχος εταιρία (η οποία και κατέβαλε στο δημόσιο τον ΦΠΑ που είχε εισπράξει από την ΕΟΑΕ) δεν απεδέχθη τον Αρνητικό Λογαριασμό και ακολούθησε την οδό της ενστάσεως (δικαστική), σωστά η ΕΟΑΕ, εξέδωσε τιμολόγιο αγοράς, το οποίο δεν εμπεριέχει ΦΠΑ όπως προβλέπει ο νόμος και άρα σωστά ο εν λόγω ΦΠΑ δεν εμπεριέχεται στον υπολογισμό του Πιστωτικού Υπολοίπου. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι το ποσό του αρνητικού

λογαριασμού όχι μόνο δεν έχει επιστραφεί από τον ανάδοχο στην εταιρία μας αλλά είναι αδύνατη και η κατάπτωση των εγγυητικών επιστολών, δεδομένης της εκδόσεως αποφάσεως ασφαλιστικών μέτρων που απαγορεύει την κατάπτωσή τους.

- 5) Η Εγνατία Οδός ΑΕ προσκόμισε όλα τα έγγραφα, τα οποία αποδεικνύουν την άρνηση των αναδόχων εταιριών να εκδώσουν πιστωτικό τιμολόγιο ή την ενημέρωσή τους για την έκδοση του τιμολογίου αγοράς. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το άρθρο 11 & άρθρο 8 του ν.4308/2014 , η υποχρέωση γνωστοποίησης στη ΔΟΥ της έκδοσης τιμολογίου αγοράς δεν προβλέπεται πλέον. Περαιτέρω, στα τιμολόγια αγοράς δεν υπολογίζεται ΦΠΑ ούτε χαρτόσημο (ερμηνευτική εγκύκλιος ν. 1642/86 (ΦΠΑ Π.4336/3162 Εγκ. 10/10.07.1987).

Επειδή το δικαίωμα των υπόχρεων σε έκδοση πιστωτικών τιμολογίων, να εκπέσουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών (εν προκειμένω αρνητικών εκροών), ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης (απόφαση της 19/10/2017, Paper Consult, C- 101/16, EU:C: 2017: 775, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Περαιτέρω, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Συνεπώς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει την **ουδετερότητα** ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 19/10/2017, Paper Consult, C- 101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή, ανεξάρτητα από την υποχρέωση έκδοσης ή μη πιστωτικού τιμολογίου αγοράς από τον λήπτη του αρχικού τιμολογίου, **στο εκδοθέν τιμολόγιο αγοράς**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), **δεν υπολογίζεται και δεν αναγράφεται ΦΠΑ** (Π. 4336/3162/Εγκ.10/10-07-1987), καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, θα παραβιαζόταν η θεμελιώδης αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ της **ουδετερότητας** του φόρου.

Περαιτέρω, με τις προαναφερθείσες αποφάσεις των δικαστηρίων, προσδιορίστηκε η συνολική **υποχρέωση της αναδόχου εταιρείας** έναντι της προσφεύγουσας, επομένως και η υποχρέωσή της για έκδοση πιστωτικών τιμολογίων με τη συνολική αξία (καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ) και **όχι η υποχρέωση της προσφεύγουσας να υπολογίσει και να αναγράψει ΦΠΑ στα επίμαχα πιστωτικά τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε.**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπολογίζεται ΦΠΑ στα πιστωτικά τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε λόγω αρνήσεως έκδοσης από τον υπόχρεο, κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός**.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **27/09/2019** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή δρόμων και αυτοκινητοδρόμων, που εδρεύει στο

....., και την **ακύρωση** των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολογικών περιόδων **01/01 – 31/12/2016** και **01/01 – 31/12/2017** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.
